



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

JÚLIO CÉSAR MARQUES DA SILVA

**A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO EM
FUNÇÃO DO NÚMERO DE IMÓVEIS DO CONTRIBUINTE: UMA ANÁLISE DA
SÚMULA 589 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Brasília
2014

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

JÚLIO CÉSAR MARQUES DA SILVA

**A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO EM
FUNÇÃO DO NÚMERO DE IMÓVEIS DO CONTRIBUINTE: UMA ANÁLISE DA
SÚMULA 589 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como
requisito parcial para a obtenção do grau de
Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília – UnB.

Orientador: Professor Mestre Rafael de Santos
Barros e Silva.

Brasília
2014

JÚLIO CÉSAR MARQUES DA SILVA

**A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO EM
FUNÇÃO DO NÚMERO DE IMÓVEIS DO CONTRIBUINTE: UMA ANÁLISE DA
SÚMULA 589 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como
requisito parcial para a obtenção do grau de
Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília – UnB.

Orientador: Professor Mestre Rafael de Santos
Barros e Silva.

Brasília, 27 de novembro de 2014.

Banca Examinadora

Professor Mestre Rafael de Santos Barros e Silva
Professor orientador

Professor Doutor Valcir Gassen
Membro da banca examinadora

Professor Doutor Othon de Azevedo Lopes
Membro da banca examinadora

Pedro Júlio Sales D´Araújo, mestrando pela Universidade de Brasília.
Membro suplente da banca examinadora

Agradecimentos

Muitas pessoas, cada uma ao seu jeito, são importantes, tiveram um papel nessa minha caminhada e merecem uma nota de gratidão nesse desfecho. Nome a nome, na medida em que as palavras me permitem e a lembrança não me falha.

Agradeço à minha família, base dos meus valores e da minha existência como pessoa. À minha mãe, Tarcisa, por sua simplicidade, dedicação, criatividade, solidariedade, irreverência e alegria. Ao meu pai, Antônio, que me instiga com seu espírito curioso e vontade de conhecimento. À Camélia, avó que eu nunca tive, ponte de um passado perdido e de lembranças que eu nunca vivi. Ao Wagner, cunhado *bon vivant*, pelas conversas descontraídas e por mostrar que não vale a pena se deixar desgastar. E em especial à minha irmã, Rô, razão de eu ter me enveredado pelos caminhos do Direito, por sempre me apoiar, incentivar e acreditar em mim. Todo sucesso profissional que eu alcançar sempre será devido a você, mana.

Ao meu orientador, Rafael, por ter me dedicado o seu tempo e por ter proporcionado aulas dinâmicas e tão abertas ao debate, que fizeram o Direito Tributário muito mais interessante, e foram fundamentais para a minha opção e dedicação ao tema do presente texto.

Ao Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, e particularmente ao Professor Valcir Gassen, pelas discussões que me propiciaram um aprofundamento teórico e que trouxeram à tona preocupações sociais e democráticas que permeiam de forma elementar esse campo do direito e da ação política que é fonte de distorções estruturais à nossa realidade brasileira.

Aos meus amigos. Aos velhos amigos, Arnaldo, Douglas (em memória) e Walisson. Aos batutinhas, Léia, Maria Fernanda, Nathi, Otávio e Matheus. Aos pinguins mas-não-tão-pinguins-assim, João (que deve bem mais de quatorze meses de aluguel e alguns botões de açúcar), Lú, Gui, Bruna, Mari, Taísa, Rafa, Davi, Vitu Reis, Abhner, Fê, Dudu, Marcello, William, Andressa (insuportável!). Ao Marco Aurélio. E também ao velho totó do CA (RIP).

À Gisela, pela companhia, paciência, carinho e suavidade. Obrigado pelas observações e críticas precisas e por me aguentar falar por meses de progressividade.

Por fim, a todos os profissionais da educação que participaram da minha formação. Reservo um especial destaque aos professores do Centro de Ensino Darcy Ribeiro, Ermínia, Zezé, Aldeneide, Wendel, Emerson, e às minhas primeiras educadoras, Terezinha e Neta.

A cada um que participou dessa jornada, meu carinho, meu reconhecimento e minha gratidão.

Resumo

O presente trabalho volta-se para a desconstrução do entendimento que sustenta ser a progressividade incompatível com os impostos de natureza real. Faz-se uma abordagem da ação tributária do Estado a partir da complementariedade das esferas pública e privada de ação, com ênfase na estreita e direta estruturação da propriedade privada e do mercado de trocas econômicas pela estrutura institucional fornecida pela comunidade política. Aborda-se a propriedade privada liberal como uma instituição convencional, não antagônica à tributação, mas pelo contrário, como diretamente dependente do Estado, pontuando-se ainda como isso se reflete na legitimidade da ação política e na política tributária de redistribuição. Faz-se um apanhado do ideal de igualdade a ser dispensado pelo sistema tributário, passando-se por ponderações sobre equidade horizontal e vertical, os princípios do benefício e da capacidade contributiva. Adotado o princípio da capacidade contributiva como ideal de equidade, abordam-se os efeitos normativos que desempenha no sistema, com destaque para as noções de mínimo vital, vedação do confisco, personalização, seletividade e progressividade, e como essas três técnicas operam junto aos tributos classificados como reais, pessoais, diretos e indiretos. Por fim, discorrer-se sobre os impostos incidentes sobre a propriedade imóvel e sobre súmula 589 do Supremo Tribunal Federal, que consolidou o entendimento de que seria inconstitucional a progressividade do IPTU com base no número de imóveis do contribuinte, buscando-se sempre uma abordagem crítica sobre os temas desenvolvidos.

Palavras-chave: Tributação – Propriedade Privada – Propriedade Imóvel – Redistribuição de Renda – Capacidade Contributiva – Progressividade – Justiça Social.

Siglas e abreviaturas

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

DIRF – Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física

ICMS – Impostos Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IE – Imposto Sobre Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados

IGF – Imposto Sobre Grandes Fortunas

II – Impostos Sobre Importação de Produtos Estrangeiros

IOF – Impostos Sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro e Títulos Mobiliários

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados

IPPU – Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza

ISS – Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI – Imposto Sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis ou de Direitos Reais Sobre Bens Imóveis

ITCMD – Imposto Sobre Transmissão *causa mortis* e Doação de Bens e Direitos

ITR – Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural

PNAD – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio

POF – Pesquisa de Orçamento Familiar

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

Sumário

1. Introdução -----	07
2. Estado, tributação e propriedade privada -----	10
2.1. A legitimidade e a dimensão redistributiva da tributação -----	14
2.2. Legitimidade e equidade no tratamento dos contribuintes: equidade horizontal e vertical - -----	20
2.3. Dois critérios tradicionais de equidade tributária: benefício e capacidade contributiva --	23
2.3.1. Princípio do benefício -----	23
2.3.2. Princípio da capacidade contributiva -----	26
3. Desdobramentos normativos da capacidade contributiva -----	32
3.1. Capacidade de contribuir e base tributária -----	32
3.2. O mínimo vital e a vedação do confisco -----	35
3.3. Personalização, seletividade e progressividade -----	42
3.4. A classificação dos tributos em reais, pessoais, diretos e indiretos -----	49
4. A tributação sobre a propriedade imóvel -----	57
4.1. Os impostos sobre a propriedade imobiliária nas Constituições do Brasil e no CTN ----	57
4.2. A súmula 589 do Supremo Tribunal Federal -----	62
4.3. Desconstruindo o enunciado sumular 589 -----	68
5. Conclusão -----	76
6. Bibliografia -----	79

1. Introdução

Há pouco mais de um mês o Brasil passou por um processo eleitoral democrático para escolha de representantes que deverão exercer os mandados de chefe do executivo e de membros das casas legislativas nas esferas de governo da União e dos Estados.

Contudo, cotidianamente apresentam-se situações que mostram com todas as letras que democracia e política não são feitas somente com sufrágio e eleições diretas, mas com a reflexão constante do que venham a ser e com a construção reiterada de espaços de fala e inclusão social.

Sensível a esses propósitos, a Constituição brasileira de 1988, construída à duras penas e refletindo um fio de esperança de superação de um passado histórico de espoliação e exclusão, trouxe de forma ampla fortes aspirações democráticas, tendo reservado especial preocupação com a concretização de uma democracia materialmente mais igualitária.

Apenas para se ter uma ideia do abismo social e da realidade em que vivemos, em recentes estudos sobre o nível e a evolução da desigualdade de renda entre indivíduos adultos no Brasil entre os anos de 2006 a 2012¹ e sobre o topo da concentração de renda no país², realizados por meio da combinação de dados tributários de Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRFs) e de pesquisas domiciliares das Pesquisas Nacionais por Amostra de Domicílio (PNADs) constatou-se que não só a desigualdade nesse período não caiu, mas manteve-se relativamente estável, como também a apropriação do produto social se deu se forma marcadamente assimétrica.

A base de distribuição de rendas teve mudanças significativas, contudo, a concentração de renda no topo da pirâmide social praticamente não se alterou, o que ditou o comportamento de tendência de estabilidade da desigualdade: a renda acumulada por 90% da população correspondeu a 40% da renda nacional total, os 10% restantes da população, mais rica, repartiu o bolo da seguinte forma: os 5% mais ricos detiveram quase metade da renda, 1% da população mais rica concentrou mais de 1/4 de toda a renda do país, 1/3 da renda esteve nas mãos dos 2% mais ricos e por fim 20% da renda nacional foi detida por apenas 0,5% da população³.

¹ MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F.; CASTRO, Fabio Avila de. **A Estabilidade Da Desigualdade De Renda No Brasil, 2006 a 2012: Estimativa Com Dados Do Imposto De Renda E Pesquisas Domiciliares**. Setembro de 2014. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2493877>

² MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F.; CASTRO, Fabio Avila de. **O Topo Da Distribuição De Renda No Brasil: Primeiras Estimativas Com Dados Tributários E Comparação Com Pesquisas Domiciliares, 2006-2012**. Agosto de 2014. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2479685>

³ MEDEIROS; SOUZA; CASTRO, 2014a, p. 11

Há não só grande desigualdade, mas enorme concentração entre os mais ricos. E não só a concentração de renda é alarmante, como também a distribuição do crescimento das rendas que ocorreu de 2006 a 2012 se deu de forma muito desigual: à metade mais pobre coube 11% do crescimento, enquanto metade do crescimento ficou com os 5% mais ricos da população⁴.

Notadamente, os níveis de desigualdade de renda estão associados a outros indicadores sociais, como o acesso à saúde, educação, mortalidade infantil, segurança pública, saneamento básico, expectativa e qualidade de vida, entre outros, sendo muitos desses serviços públicos prestados gratuitamente pelo Estado.

Diante dessa realidade de marcante desigualdade é que se destaca que se faz expresso no texto constitucional que são objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º).

A ordem constitucional de 1988 reflete, pois, um compromisso político socializante que coloca o Estado em posição positiva na geração de desenvolvimento e redução das desigualdades patológicas que flagelam nossa sociedade.

Com efeito, o Estado tem um peso enorme da distribuição e alocação de recursos públicos, tanto por meio da ação direta (prestação de bens e serviços), quanto pelas políticas econômicas e tributárias (que invariavelmente afetam também na ação direta).

E aqui se destaca o papel central do sistema tributário: é um meio de o Estado angariar os recursos públicos necessários à realização de bens e serviços públicos e um meio de por em prática um modelo de justiça a ser dispensada aos seus cidadãos.

A tributação brasileira é considerável, gira em torno de 35% do Produto Interno do País, contudo, não só a qualidade dos gastos públicos deixa muito a desejar em diversas áreas como também a qualidade da arrecadação é ruim.

Se idealmente um sistema tributário justo é essencialmente progressivo, não é assim que funciona no Brasil, onde cerca 50% das receitas tributárias são provenientes de tributos indiretos, que oneram especialmente os bolsos das camadas mais pobres da população e determinam um comportamento regressivo da carga tributária.

⁴ MEDEIROS; SOUZA; CASTRO, 2014a, p. 17

É nesse quadro geral que o presente trabalho se volta para a tributação progressiva da propriedade imóvel como um meio de redistribuição de renda e justiça social e para os aspectos jurídicos de igualdade dispendida pelo sistema tributário.

O trabalho se desenvolverá essencialmente por meio de pesquisa e análise bibliográfica e tomará por ponto de partida uma abordagem que põe em tela a complementariedade das esferas pública e privada de ação com ênfase na estreita e direta estruturação da propriedade privada e do mercado de trocas econômicas pela estrutura institucional do Estado. Será feita uma abordagem da propriedade privada não como antagônica à tributação, mas pelo contrário, como diretamente dependente da estrutura estatal fornecida pela comunidade política, pontuando-se ainda como isso se reflete na legitimidade da ação política.

Será feito também um apanhado do ideal de igualdade a ser dispensado pelo sistema tributário, passando-se por ponderações sobre equidade horizontal e vertical, os princípios do benefício e da capacidade contributiva.

Adotado o princípio da capacidade contributiva como ideal de equidade, será feita uma abordagem sobre os efeitos normativos que desempenha no sistema, com destaque para as noções de mínimo vital, vedação do confisco, personalização, seletividade e progressividade, e como essas três técnicas operam junto aos tributos classificados como reais, pessoais, diretos e indiretos.

Por fim, discorrer-se-á sobre os impostos incidentes sobre a propriedade imóvel e sobre súmula 589 do Supremo Tribunal Federal, que consolidou o entendimento de que seria inconstitucional a progressividade do IPTU com base no número de imóveis do contribuinte.

Em suma, tem-se por objetivo o debate e a desconstrução dos argumentos que suportam o discurso que preza pela impossibilidade de progressividade de impostos reais.

2. Estado, tributação e propriedade privada

Uma das dicotomias mais recorrentes às ciências sociais é a que opõe Estado e sociedade, esfera pública e esfera privada de ação, a expressão do homem como animal político inserido em um contexto e em uma estrutura política muitas das vezes identificada com o Estado e a dimensão da liberdade pessoal, da liberdade de ação isenta de interferências ou limitações governamentais.

Porém, a complexa moderna sociedade ocidental do século XXI é estruturalmente caracterizada pela interconexão e interdependência dessas duas dimensões, de modo que em diversos aspectos da vida social não há sentido na polarização dessas esferas como reciprocamente excludentes, como tradicionalmente construída na literatura liberal dos séculos XVIII, XIX e XX.

Ademais, como é próprio à vida em sociedade, as diversas dimensões do agir e do fazer humano comunicam-se e interferem-se mutuamente, de modo que política, direito, economia, tecnologia, e outras dimensões do agir e fazer humanos não são campos estanques que não repercutem no modo como cada uma opera e se reproduz.

Atento à interconexão do público com o privado, Musgrave⁵ diz que o capitalismo moderno é um sistema de economia mista: a maior parte da produção nacional é promovida por atores privados (consumo, investimentos), a maior parcela do produto nacional é fabricado e fornecido por empresas pertencentes ao setor privado, a distribuição de renda é em grande medida determinada pela posse dos fatores de produção e seus ganhos de mercado, mas, simultaneamente, parcela substancial do produto nacional é destinado à satisfação de necessidades públicas, parte da renda privada tem origem no orçamento público, os impostos e as transferências financeiras influenciam substancialmente no estado de distribuição do setor privado, além de o setor público, por meio da política orçamentária, afetar os preços e a oferta de empregos.

Assim, desenvolve que em um Estado preocupado com padrões eficientes de planejamento fiscal, as responsabilidades do departamento fiscal, derivadas de uma multiplicidade de objetivos, são agrupadas sob três títulos: “o uso de instrumentos fiscais para (1) assegurar ajustamentos da alocação de recursos, (2) conseguir ajustamentos na distribuição de renda e da riqueza e (3) garantir a estabilização econômica”⁶.

⁵ MUSGRAVE, 1976, p. 23

⁶ Ibid., p. 25

Essas três dimensões da política orçamentário-tributária, sucintamente, correspondem aos ajustamentos necessários à alocação de recursos, a escolha de quem deve responder pelos custos e quais as políticas de despesas (prestação de serviços públicos) e receitas necessárias ao atingimento dos objetivos desejados (alocação), ao modo de se estabelecer, se e como o Estado deve interferir no estado adequado de distribuição de bens (distribuição) e ao plano de ações para se assegurar a estabilidade da economia, o nível estável de preços e pleno emprego (estabilização).

Sem embargo, em um nível mais básico, a política tributária assegura o próprio direito de propriedade: um sistema de aquisição de fundos orçamentários por meio da tributação permite uma alocação e transferência de recursos (distribuição de custos) de forma independente da posse dos fatores de produção, independentemente da posse direta desses recursos, o que não ocorreria se o plano de execução das necessidades públicas se desse por meio de uma transferência dos fatores de produção através da requisição direta ou da expropriação⁷.

É dessa forma, por exemplo, que Valcir Gassen⁸ explica que a tributação nos Estados contemporâneos é essencialmente distinta da ocorrida em outros momentos históricos em razão da separação histórica entre Estado e propriedade, fenômeno resultante de transformações paradigmáticas na economia e na política no século XVIII.

Aponta que na contextura das Revoluções Francesa e Industrial operam-se profundas modificações nos campos da economia e da política, culminando em significativas mudanças nas relações sociais e econômicas existente até então: até a Idade Média, as relações de poder concentravam-se na titularidade e extensão da propriedade e a organização da sociedade assentava-se em um modelo servil, de modo que havia uma identidade entre a riqueza dos detentores do poder com a riqueza da figura do Estado. Contudo, a partir dos movimentos revolucionários modernos, suplantaram-se as estruturas enfiteuticas e a organização social embasada na propriedade coletiva da terra marcantes à história até então e reestruturou-se a relação do homem com a terra, que se libertou das amarras tradicionais e passou a ser entendida como bem livre para a apropriação e negociação individual, dotada de valor no mercado e que deveria, portanto, ser inserida no processo econômico produtivo nascente.

Essa ruptura do Estado da titularidade da propriedade de bens em seu território, do domínio imobiliário em especial, produziu sua dependência econômica direta em relação à

⁷ MUSGRAVE, 1976, p. 37-38

⁸ GASSEN, 2012, p. 34-38

sociedade, de tal sorte que a atividade financeira moderna se alicerça na apropriação da riqueza privada como fonte de recursos públicos.

Acrescenta-se a isso que o direito de propriedade é uma instituição jurídica, é definida por processos sócio-econômico-culturais⁹, tem seu conteúdo próprio em contexturas bem situadas historicamente, e o modelo liberal como está assegurada e tal qual a desfrutamos só tem existência dentro de um esquema jurídico que é sustentada pelo Estado.

Com efeito, a propriedade privada que hoje se concebe – prerrogativa que se consubstancia nas faculdades de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa – é um complexo de direitos que imprime o reconhecimento da titularidade de alguém e a abstenção e exclusão da coletividade. Está assentada em um sistema legal de reconhecimento que promove estabilidade e segurança das situações patrimoniais particulares, permite o trânsito jurídico de titularidades e provoca a proteção da posição de ingerência por meio da coerção das autoridades públicas.

Pontuam Stephen Holmes e Cass Sunstein¹⁰ que a propriedade privada de que se dispõe em uma sociedade liberal só tem sentido diante da existência de um Estado capaz de estabelecer leis e exigir-lhes o cumprimento, que os direitos de propriedade são desprovidos de significado e o mercado não tem sólidas bases de sustentação sem uma autoridade pública que edite leis sobre os contornos jurídicos da propriedade privada (titularidade, modo de transmissão, aquisição e perda), providencie um sistema de defesa nacional e articulação diplomática de proteção de seu território, que use da coerção para excluir os não-proprietários, que estabeleça um sistema de registros e títulos confiável, previna fraudes e assegure um aparato institucional que promova segurança e estabilidade das relações jurídicas. Bem colocam que a esfera privada de relações proprietárias tem a sua forma presente graças à organização política da sociedade e que a propriedade privada depende para sua existência da qualidade das instituições públicas e da ação estatal, o que está inevitavelmente subordinado à arrecadação de tributos e retorno dos recursos em bens e serviços e públicos.

Nesses termos, o papel de um governo liberal na promoção de direitos individuais não se reduz à mera abstenção, desinteressada observação e não ingerência na esfera privada, mas importa também em ações e performances. Deste modo, um sistema jurídico liberal não está

⁹ GASSEN, 1994, p.47

¹⁰ HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 59-76

limitado a proteger e defender a propriedade: ele a define e a cria¹¹, o que pressupõe ao cabo um Estado que dispense esforços e promova gastos públicos para tanto.

Concebida desta maneira, a propriedade privada individual não é uma situação anterior à moderna organização estatal, não é um direito pré-político ou pré-estatal, livre da ingerência governamental, mas um complexo que faz parte da realidade institucional em que está inserida.

A tributação não é mera apropriação de bens privados, uma invasão ou intervenção do Estado na propriedade pessoal. Antes, fazendo parte do mesmo complexo jurídico em que o direito de propriedade está ordenado, a tributação só é interferência na propriedade na medida em que a molda, devendo ser vista, pois, “como uma das peças-chaves que ajuda a sustentar o direito de propriedade tal qual se convencionou”¹².

Nessa esteira, Liam Murphy e Thomas Nagel afirmam que

a propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário; logo, o sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes. Os impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral de direitos de propriedade que eles mesmos ajudam a criar. A justiça ou injustiça na tributação não pode ser outra coisa senão a justiça ou injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias que resultam de um determinado regime tributário.¹³

Portanto, resta forte que a propriedade privada é parte do sistema legal em que as atividades humanas se desenvolvem, sistema este que é delineado e garantido em boa medida pela estrutura estatal, na qual o conjunto de tributos é um elemento inarredável. Colocado dessa forma, o tensionamento entre público e privado que se produz por meio da tributação não se desenvolve como oposição entre Estado e propriedade, como invasão governamental em situações patrimoniais privadas pré-políticas, como mera retirada de riqueza individual para o abastecimento dos cofres públicos de recursos financeiros, o que reflete imediatamente na legitimidade da ação fiscal em um Estado constitucional, mas que nem por isso retira do Direito o papel fundamental de eliminar o arbítrio, de reservar esferas de direitos privados

¹¹ “A liberal legal system does not merely protect and defend property. It defines and thus creates property” (HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 60).

¹² GASSEN, 2012, p. 40

¹³ MURPHY; NAGEL, 2005, p. 11. E ainda segundo os autores, o sistema tributário “não é algo que se impõe sobre uma distribuição de bens proprietários já supostamente legítima. Antes, conta-se entre as condições que criam um conjunto de bens proprietários, cuja legitimidade só pode ser aferida pela avaliação da justiça do sistema como um todo, do qual fazem parte os impostos [...] o sistema tributário é um elemento essencial no quadro estrutural que cria as expectativas legítimas nascidas dos contratos de emprego e outras transações econômicas; não é algo que se intromete a posteriori nesse quadro” (*Ibid*, p. 51)

individuais indisponíveis e de circunscrever espaços legítimos de tributação além dos quais a ação estatal é ilegítima.

2.1. A legitimidade e a dimensão redistributiva da tributação

Como apontado, a ação fiscal em um estado moderno opera funções alocativas, redistributivas e estabilizantes, de tal sorte que o Estado tem um peso imenso na estruturação da economia e da sociedade moderna, tanto garantido o alicerce do capitalismo – a propriedade privada – quanto interferindo no desempenho das economias nacionais. Nesse quadro, para além de fonte de custeio dos serviços públicos, de meio de se angariar aos cofres públicos os recursos necessários à satisfação de necessidades sociais, o tributo é um instrumento de ação política, e como tal invoca invariavelmente reflexões sobre a legitimidade e a justiça dos planos de ação estatal.

Focado na questão da justiça de um governo, Ronald Dworkin¹⁴ aduz que uma teoria plausível da legitimidade deve se conduzir sem qualquer suposição sobre um hipotético consenso unânime. De outro modo, deve advir da diferente suposição de que quando os cidadãos nascem em uma comunidade política ou a ela se juntam, eles têm obrigações com aquela comunidade e suas leis, independentemente de explícita ou tacitamente as aceitarem. Porém, assumem ou aceitam essas obrigações políticas somente e se a comunidade política respeita sua dignidade humana (o igual, objetivo e intrínseco valor e importância da vida de cada qual – a igualdade – e a responsabilidade pessoal em sua realização, o desimpedido exercício de julgamento da própria concepção de boa vida, isento de qualquer imposição não consentida – a liberdade) e governa de acordo com um julgamento sincero que as dimensões de dignidade requerem.

Por conseguinte, um governo legítimo deve tratar todas as pessoas sobre o seu domínio não apenas com uma medida de consideração, mas com igual consideração, o que significa, para Dworkin, que ele deve agir como se o impacto de suas políticas na vida de qualquer cidadão é igualmente importante, de modo que a legitimidade não é uma questão de tudo ou nada, mas de grau¹⁵.

¹⁴ DWORKIN, 2006, p. 96-97

¹⁵ No original: “A legitimate government must treat all those over whom it claims dominion not just with a measure of concern but with *equal* concern. I mean that it must act as if the impact of its policies on the life of any citizen is equally important. On this account political legitimacy is not an all-or-nothing matter but a matter of degree.” (DWORKIN, 2006, p. 97 – grifo no original)

E mais, pondera¹⁶ que basicamente tudo que o governo de uma grande comunidade política faz ou deixa de fazer afeta os recursos que os seus cidadãos dispõem nos cursos de suas vidas, de modo que o Estado não pode se esquivar das demandas de igual consideração que lhe são exigidas negando a reponsabilidade que tem na posição econômica em que cada cidadão se encontra. Por derradeiro, assenta que os recursos que cada um tem em determinado momento é uma função de muitas variáveis, como suas aptidões e habilidades mentais e físicas, suas escolhas passadas, sua sorte, a atitude dos outros em relação a ele, seu poder e vontade de produzir o que os outros querem. Porém, o resultado dessas variáveis econômicas pessoais para os recursos atuais e oportunidades de cada pessoa dependem também em cada caso de variáveis políticas, como as leis e políticas da comunidade em que se vive ou trabalha, que encerram o acordo político daquela sociedade.

Seguindo essa trilha, o desenvolvimento de ideias sobre uma tributação justa perpassa a consideração sobre o adequado tratamento dos contribuintes, o respeito da dimensão da liberdade individual e mais fundamentalmente o tipo de sociedade e democracia que se pretende ter.

O adequado tratamento dos contribuintes e a liberdade individual perpassam a compreensão da sociedade como sendo uma construção de esforços coletivos, de sorte que um ordenamento tributário comprometimento politicamente com os ideais republicanos e democráticos deve estar verdadeiramente afinado com os direitos e garantias fundamentais (individuais e coletivas), o que se traduz nos princípios gerais de igualdade vertical e horizontal, capacidade contributiva e benefício, vedação do confisco, legalidade, tipicidade, confiança, segurança jurídica e transparência.

Contudo, certo que as instituições, o direito e a política não são neutros, a justiça de um esquema tributário qualquer não se basta na atenção individual dispensada às pessoas sujeitas ao pagamento dos diversos tributos, mas adentra também na qualidade da arrecadação, nos efeitos sociais da tributação e no plano de ações governamentais que se engendram com os recursos angariados.

Assim, há de se por em tela que no curso da formação do Estado contemporâneo e das transformações do constitucionalismo, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 vem no esteio de amplas aspirações democráticas e com uma preocupação com a concretização de uma democracia materialmente mais igualitária, em superação às tradições

¹⁶ DWORKIN, 2006, p. 98-99

autoritárias e aristocráticas tão caras à história brasileira, marcada por alarmantes exclusões e desigualdades regionais, políticas, econômicas e sociais.

Na ordem constitucional pós-88, fazem-se fortes os princípios democrático, republicano, de igualdade, liberdade, e a especial ênfase na perspectiva da justiça social da ação público-estatal. Assim, ao lado da supremacia da Constituição, da separação de Poderes, da livre iniciativa e do pluralismo político, tão mais central se faz o compromisso socializante que coloca o Estado em posição positiva, impondo-lhe um dever prestacional na geração de desenvolvimento e redução de desigualdades patológicas, com fito na construção de uma sociedade livre, justa e solidária (Constituição Federal, art. 3º).

O Estado abre-se para valores de ordem social, reconhece que a promoção de uma democracia sólida se dá pelo esforço despendido no provimento de um nível básico de bem-estar que compatibilize a condição humana com o pleno exercício da liberdade, impõe-se determinados deveres e em consequência se apresenta ativamente na prestação de serviços e bens essenciais como educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social e assistência aos desamparados, o que evidentemente envolve gastos públicos e arrecadação tributária, duas faces da política fiscal-orçamentária¹⁷.

Nesse quadro, sobressai-se o papel político do tributo como instrumento de redistribuição de renda e diminuição de desigualdades, o que o constitui como mais um dos elementos essenciais à concretização dos direitos sociais e à satisfação das expectativas de justiça que perpassam a sociedade.

Destarte, conforme Piketty o imposto progressivo constitui um método mais ou menos liberal para se reduzir desigualdades e exprime de certa forma um compromisso entre justiça social e liberdade individual, pois respeita a liberdade individual e a propriedade privada ao mesmo tempo em que modifica os incentivos privados, de modo previsível e contínuo, segundo regras pré-fixadas e democraticamente legitimadas¹⁸.

E muito embora o curso de ação estatal redistributiva deva ser considerado de forma a englobar a qualidade dos gastos e os planos de ação pública como um todo, a política arrecadatória por si só mostra-se como um ótimo índice do comprometimento político com o combate às desigualdades que atravancam o exercício das liberdades, a participação política,

¹⁷ Embora os níveis e os tipos de serviços públicos de bem estar devam ser objeto de reflexões constantes, pela precisão e acerto do comentário, cabe por em tela a observação de Holmes e Sunstein à crítica libertária que se volta contra esses programas e olvidam que a proteção da propriedade privada é um serviço público custeado pelo erário e direcionado àqueles que correntemente titularizam algum direito dessa ordem: “those who attack all welfare programs on principle should be encouraged to contemplate the obvious - namely, that the protection of property rights is a government service that is delivered to those who currently own property, while being funded out of general revenues extracted from the public at large.” (HOLMES; SUNSTEIN, 1999. p.29)

¹⁸ PIKETTY, 2014, p. 492

o reconhecimento e a inclusão social, em especial em um Estado como o brasileiro, marcado por profundas desigualdades sociais.

Assim, por exemplo, se se enfatiza a arrecadação tributária, das três bases econômicas sobre as quais os impostos incidem modernamente, a renda e o patrimônio se mostram as mais adequadas ao escopo redistributivo, ao passo que o consumo, muito embora seja uma ótima fonte de arrecadação, é a menos sensível a esses propósitos, dada sua regressividade latente nos moldes atualmente praticados.

Ao revés, a tributação sobre o consumo, indelevelmente indireta, onera de forma muito mais gravosa quem detém menos haveres, refletindo nos quadros de desigualdade e de concentração de riqueza. Isso fica bem ilustrado em estudo de Fernando Gaiger da Silveira sobre os efeitos distributivos das políticas previdenciária, de assistência social, tributária e de educação e saúde, com base nas Pesquisas de Orçamentos Familiares do IBGE (POF) dos períodos 2002-2003 e 2008-2009, no qual se vislumbrou que enquanto a tributação direta produzia uma queda de 2,5% no índice Gini para os anos pesquisados, a tributação indireta produzia o nefasto efeito de provocar um aumento do índice em 3,5%¹⁹ (mas o índice voltava a diminuir após se introduzir na conta a prestação dos serviços públicos).

Esse quadro se mostra ainda mais alarmante quando se vê que, segundo dados da Secretaria da Receita Federal Brasil²⁰, do total da arrecadação do ano 2012, 17,84 % corresponderam aos tributos sobre a renda, 3,85% foram tributos sobre o patrimônio e 49,73% corresponderam à tributação sobre bens e serviços (excluídos o tributos sobre transações financeiras, que naquele ano corresponderam a 1,95%).

Tais percentuais permanecem mais ou menos constantes em uma série histórica fornecida pelo órgão fazendário, que vai de 2008 a 2012:

Fonte	2008	2009	2010	2011	2012
Renda	20,32%	19,50%	18,18%	19,02%	17,84%
Folha de Salários ²¹	24,59%	26,42%	26,14%	27,76%	26,53%
Propriedade	3,51%	3,86%	3,75%	3,7%	3,85%
Bens e Serviços ²²	49,50%	48,31%	49,73%	49,22%	49,73%

¹⁹ SILVEIRA, 2013, p. 62

²⁰ Dados disponíveis em

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>, p. 24, acessado em 12/11/2014.

²¹ Composta por Contribuições Sociais e Previdenciárias retidas diretamente na folha de salários. Ver p. 25 dos dados da Receita Federal.

²² Composta por Impostos (IPI, ICMS, IRPJ, II, IE), Contribuições (PIS, CIDE combustíveis, COFINS) e algumas taxas. Ver p. 26 dos dados da Receita Federal

Transações Financeiras	2,2%	1,78%	2,10%	2,19%	1,95%
Outros tributos ²³	0,06%	0,14%	0,10%	0,10%	0,09%

No que toca exclusivamente aos tributos incidentes sobre a propriedade imóvel, nesses anos (2008-2012) tal tributação correspondeu, respectivamente, à somente 1,33% (2008), 1,42% (2009), 1,40% (2010), 1,36% (2011) e 1,38% (2012) do total da arrecadação, um percentual baixo comparativamente ao restante das receitas tributárias.

Se se soma os índices da tributação da renda com os da propriedade, em nenhum período dessa série histórica a tributação direta ultrapassa a casa dos 24%, em nenhum período alcança ao menos a metade do montante dos tributos indiretos.

Inarredavelmente, a escolha de uma base tributária e de um índice apropriado de medição da justiça na tributação reflete um juízo que invariavelmente estará associado a alguma concepção de justiça, de sociedade e de economia.

Assim, ao passo que abordagens da literatura especializada sobre os níveis ótimos de tributação enfocam a renda e o consumo segundo seus efeitos econômicos de substituição (para o qual a relação salário/hora de trabalho seria afetada pelos impostos de tal forma que impostos maiores seriam um estímulo a substituir as horas de trabalho a mais por horas de ócio) e renda (que corresponderia ao estímulo a que as pessoas trabalhassem mais ou optassem por profissões mais bem remuneradas), indicando por vezes uma tributação de valor único como solução para um sistema tributário ideal²⁴, tem-se no presente trabalho que, para o sistema tributário que se tem na sociedade brasileira em que esses tributos são cobrados, a acumulação de riqueza, na forma de renda ou de patrimônio, é um melhor índice e uma melhor base do que o consumo, tanto em razão de se relevarem ótimos indicadores de capacidade contributiva como por se mostrarem mais sensíveis e mais justos ao escopo redistributivo.

Particularmente os impostos sobre o patrimônio, muito embora respondam por uma pequena parcela da arrecadação, mas nem por isso menos significativa, são um ótimo parâmetro para uma política redistributiva, em especial se associados a alíquotas progressivas.

Com efeito, a riqueza acumulada manifesta um poderoso índice de bem-estar, consubstancia tanto uma reserva de consumo futuro quanto pode ser uma fonte de bem-estar

²³ Compota por receitas da Dívida Ativa, contribuição para o PIN, PROTERRA e outras contribuições sociais e econômicas.

²⁴ Sobre tributação ótima: LAGEMANN, Eugenio. **Tributação Ótima**. In Ensaio FEE, Porto Alegre, v. 25, n. 2, 2004, p. 403-426

autônoma, confere vantagens materiais e se manifesta como uma modalidade de exercício de poder.

Some-se ainda que a propriedade privada é um modo de se erigir a alocação e distribuição de tarefas e recursos na sociedade, revelando-se como uma estrutura de controle e distribuição do poder e de papéis sociais que se concentra nas mãos de quem dispõe dos recursos econômicos e os controla²⁵, funcionando mesmo como um elemento de criação de desigualdades e se mostrando como um aspecto de antinomia irreduzível que existe entre liberdade e igualdade²⁶.

O aspecto preeminente que a Propriedade privada assume no sistema social como economicamente determinante está na sua função *de estrutura de poder*, social e juridicamente reconhecida, mesmo que esse reconhecimento remonte a um momento histórico em que tal função era menos visível e evidente que agora e se opunha, pelo menos parcialmente, às estruturas de poder então dominantes. Na medida em que uma parte do sistema, dotada de uma autonomia ampla mas não absoluta, controla os recursos humanos e econômicos, dispõe deles e toma decisões que atingem e modificam todo o sistema, é não apenas uma força política real, mas, como tal, seu poder exclusivo (que, como é natural, quase sempre é exercido numa situação de concorrência com outras estruturas de poder, do mesmo tipo ou de tipo diferente) se estende para além dos limites jurídicos previstos.

É nesse sentido que a estrutura da propriedade privada, como estrutura de poder em sentido político, torna mais evidente a sua característica de fator de *desigualdade*, de uma desigualdade que se auto-alimenta (Simmel), já implícita na sua própria definição, e de fator de *não-liberdade* [...].²⁷

Em um contexto de extrema desigualdade como o brasileiro, a propriedade imóvel, além de revelar um potente indicativo de riqueza, estabilidade e bem-estar social, denota também um profundo quadro de desigualdade entre quem é proprietário e quem não é. Considerando-se o panorama de inquietante concentração de renda, sistêmica negação do direito fundamental à moradia que se manifesta no surgimento de mais e mais favelas e habitações precárias nos grandes centros urbanos, a especulação imobiliária indecorosa que é praticada no mercado e se se toma em conta também os movimentos rurais que buscam a tão sonhada reforma agrária, a titularidade de um bem imóvel reserva-se como um verdadeiro privilégio.

²⁵ “A propriedade privada é uma das estruturas pelas quais opera a “atribuição” (*allocation*) das tarefas e dos recursos econômicos dentro do sistema; [...] Na medida em que a atribuição dos recursos (*allocation of facilities*) é um dos aspectos importantes da função da propriedade, ela se transforma automaticamente em estrutura que controla a distribuição do poder. Sendo o dinheiro o recurso que serve para adquirir todos os demais recursos, dispor-se-á de poder sobre os homens na medida em que se controlar a atribuição de sua remuneração. Depois, é a faculdade de atribuir tarefas e papéis num sistema social onde os objetivos se alcançam mediante a interação de papéis complementares, que confere o poder direito sobre os homens; mas o poder, sendo “por natureza” escasso concentra-se nas mãos de quem dispõe dos recursos econômicos e os controla” (BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 2000, p. 1024)

²⁶ SIMMEL *apud* BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 2000, p. 1024

²⁷ BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 2000, p. 1025-1026

Feitas essas breves ponderações, estender-se-á na sequência sobre algumas considerações a respeito da equidade na tributação.

2.2. Legitimidade e equidade no tratamento dos contribuintes: equidade horizontal e vertical

A igualdade é um princípio basilar ao Direito e um postulado elementar de justiça a qualquer ordem jurídica, sendo, verdadeiramente, um preceito fundamental a qualquer Estado Democrático de Direito.

É assim que a Constituição Federal brasileira de 1988 elenca no *caput* do artigo 5º a igualdade formal como garantia individual fundamental, prescrevendo que todos são iguais perante a lei.

Apreendida nessa literalidade, a igualdade se apresenta como uma diretriz normativa abstrata e genérica que opera no campo do meramente hipotético (no dever ser da norma jurídica), proibindo que a lei e o Estado dispensem tratamento desarrazoadamente diferenciado ou privilegiado a grupos e indivíduos.

Mas o princípio não se esgota (e nem poderia) nessa dimensão negativa que proíbe o discrimine frente à lei e que prescreve uma igualdade de cunho meramente formal, própria do liberalismo clássico, que considera cada pessoa em sua abstração, concebendo-as como indivíduos, isolados e singularmente considerados.

Um dado básico da vida social é que as pessoas são essencialmente diferentes pelos motivos mais diversos possíveis, seja por condições próprias à existência individual, seja em razão das contingências históricas, geográficas, sociais, políticas, econômicas e culturais próprias de cada contexto.

Em face da constatação dessas diferenças de fato, o princípio reverbera o postulado da equidade e reclama uma postura diferente da lei e do Estado diante de situações diferentes, desiguais, clamando também que a lei e o Estado engendrem esforços no tratamento diferenciado para as pessoas em situações não equiparáveis e essencialmente distintas.

Assim, a igualdade não se limita a nivelar os cidadãos diante da norma, mas importa também em que a norma seja editada em atenção à isonomia. Conformam tanto o agir do aplicador, quanto o do legislador, impõe um limite às suas atividades discricionárias, veda à lei ser fonte de privilégios e determina uma conformação normativa das relações de forma que dispense tratamento igualitário às pessoas.

E realmente, o direito não pode ser alheio às diferenças factuais, sob o risco de perder em legitimidade e esvaziar-se de seu atributo de justiça, operacionalizando-se mesmo como meio de perpetração de inadmissíveis injustiças.

Delineado dessa forma, o princípio retoma a máxima aristotélica do igual tratamento de iguais e desigual dos desiguais²⁸, axioma que por si só é por demais genérico, serve de ponto de partida, porém é insuficiente à abordagem da igualdade.

Mais que isso, o princípio da igualdade pode ser representado de modo ambivalente, segundo uma face formal, de igual e uniforme tratamento perante a lei, genérica e abstratamente, de todos quantos se encontrem nas mesmas condições, e segundo uma face substancial, que afinada com as diferenças concretas das pessoas em diferentes situações e condições de vida impõe determinadas prestações e ações afirmativas pelo Estado e equalizações que eliminem ou atenuem discriminações ou desníveis de igualdade inadmissíveis, operacionalizadas segundo parâmetros razoáveis de diferenciação jurídica, constitucionalmente legitimadas e moralmente justas.

Posto que a lei é discriminatória por sua própria estrutura, é imperioso aprofundar-se na abordagem do princípio e perquirir os critérios legítimos de distinção das pessoas para fins de instrumentalização jurídica, indagar se são aceitos ou não pelo ordenamento e indagar se os fatores escolhidos para discriminação são aceitáveis e idôneos a imprimir um tratamento jurídico diferenciado. No questionamento de Bandeira de Mello,

Qual o critério legitimamente manipulável - sem agravos à isonomia - que autoriza distinguir pessoas e situações em grupos apartados para fins de tratamentos jurídicos diversos? Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?²⁹

Como há de ser, o critério escolhido como fator de diferenciação deve ser adequado ao objetivo igualitário que se pretende, deve guardar correlação com a igualdade e ser compatível com os interesses e valores constitucionalmente acatados. A distinção jurídica estabelecida e a situação fática correspondente devem ser congruentes, guardar uma conexão juridicamente plausível e pertinente, de forma que reste sólida a adequação entre o tratamento diferenciado e a razão que lhe deu ensejo.

No campo da ação fiscal, tendo em vista que a tributação encerra uma cisão fundamental entre a propriedade privada e a propriedade pública, que o estado tem sua fonte

²⁸ No clássico brocardo oriundo da tradição filosófica aristotélica “a igualdade parece justiça, e efetivamente o é; porém não de modo geral, e sim apenas entre os iguais. A desigualdade também parece que o é, e efetivamente o é, porém não para todos; somente o é entre os que não são iguais” (ARISTÓTELES, 2001, p. 91).

²⁹ MELLO, 1978, p. 13-14.

fundamental de aportes financeiros no fazer econômico privado e que o dever fundamental de cooperar para as despesas públicas perpassa a capacidade de concorrer para os gastos governamentais, a riqueza individual é o critério de discriminação por excelência, razão pela qual os impostos (principais figuras tributárias ao lado das contribuições sociais) incidem em realidades que indicam riqueza pessoal e espriam-se sobre o poder econômico privado.

E na dinâmica da relação do Estado com o contribuinte, a tradução do postulado fundamental da equidade para a seara tributária dá ensejo às ideias de equidade horizontal – a exigência de igual tratamento de pessoas com rendas iguais – e equidade vertical – a exigência de justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis de renda diversos.

Assim, por exemplo, na Constituição, na sessão destinada às limitações do poder de tributar, o artigo 150 inciso II veda aos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), entre outras garantias asseguradas aos contribuintes, instituir tratamento desigual entre aqueles que se encontram em situação equivalente, e proíbe qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Igualmente, o inciso I do artigo 151 veda à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação aos demais entes da federação.

Nesse viés, em um primeiro momento, a lei que tipifica um fenômeno econômico como hipótese ensejadora de incidência de um tributo sujeita invariavelmente todos àqueles que se enquadrem na descrição normativa³⁰, vedando qualquer discriminação não contemplada no mandamento legal.

De outro giro, no direito positivo pátrio, a equidade vertical vem contemplada no princípio da capacidade contributiva, positivado na sessão dos princípios gerais do sistema tributário nacional, no parágrafo primeiro do artigo 145 do texto constitucional, que determina que *sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*.

Esquemáticamente, pode-se dizer que pessoas que revelam igual manifestação de riqueza X, e que, portanto, apresentam igual capacidade contributiva X, devem ser tributadas em um dado nível X, igual para ambos, ao passo que uma terceira pessoa Y, que não apresenta uma capacidade contributiva igual a X, mas Y, deve suportar um encargo tributário

³⁰“O princípio da igualdade, numa visão formalista e dirigida apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a dizer que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoa envolvida. Assim, se a norma estabelece que quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto, o imposto é devido, seja qual for o proprietário do imóvel, em cada caso” (MACHADO, 2005, p. 58).

de nível Y, majorado ou diminuído conforme seja a capacidade contributiva Y maior ou menor que X.

Nesse passo, pode-se indicar genericamente que realiza uma ideia geral de justiça uma tributação segundo a qual quanto maior for a riqueza maior será o montante de tributos a ser pago, e vice-versa, uma tributação acentuadamente menor quanto menor for a riqueza individual, respeitadas as garantias e direitos fundamentais da pessoa.

Apontadas essas linhas gerais, tanto quanto uma orientação de igual consideração dos cidadãos por parte do poder político tributante, resta que a igualdade, lastreada na própria Constituição, impõe ao agir estatal uma diferenciação das pessoas em razão de suas riquezas.

Feitas essas considerações, cabe por em tela dois princípios comumente apontados como estruturantes de sistemas tributários orientados pelo ideal de igualdade, o princípio do benefício e o da capacidade de contribuir.

2.3. Dois critérios tradicionais de equidade tributária: benefício e capacidade contributiva

Debruçando-se sobre o modo como as necessidades sociais são satisfeitas através da arrecadação de recursos, Richard Abel Musgrave³¹ identifica dois pontos de vista sob os quais se desenvolvem a teoria da tributação: a abordagem do benefício e a abordagem da capacidade de pagar.

Por seu turno, Liam e Murphy, em um exame crítico do quadro usual de representação da igualdade segundo o qual pessoas que se encontram em mesmas situações devam arcar com iguais ônus e que pessoas em situações diferentes devem arcar com ônus diferentes, apresentam o benefício e a capacidade contributiva como dois critérios segundo os quais a equidade tributária vertical é tradicionalmente tratada da teoria da tributação³².

2.3.1. Princípio do benefício

O princípio do benefício parte da constatação de que os contribuintes se diferenciam pelo quanto se beneficiam dos bens e serviços públicos, o que redundaria na ideia de que a justa tributação implica em que as pessoas paguem tributos na razão do montante de benefícios que recebem do Estado.

³¹ MUSGRAVE, 1976, p. 89

³² MURPHY; NAGEL, 2005, p. 16-52

Tem suas origens históricas assentadas nas teorias contratualistas, segundo as quais os indivíduos firmam um contrato social com o intuito de contribuírem com o objetivo de obterem um benefício³³. Nesse enlace clássico, Musgrave aponta que em um primeiro momento a tributação pelo benefício corresponderia a preços a serem pagos pela proteção ou a taxas de afiliação à sociedade organizada, posteriormente substituída pela ideia base de maior bem-estar proporcionado pela existência da organização estatal (consubstanciada na garantia da propriedade e na prestação de obras e instituições públicas de interesse da coletividade), e, mais recentemente, apareceria como um modelo de alocação da ação econômica estatal eficiente formulado pelas mesmas leis de determinação dos preços do mercado privado³⁴.

Numa acepção geral, o princípio expressa a adequação entre o custo do bem ou serviço público e o benefício auferido pelo cidadão³⁵, e faz com que o tributo cobrado individualmente se assemelhe ao preço de mercado, traduzindo-se em uma relação direta entre o pagar e o receber³⁶.

Como aponta Eugenio Lagemann³⁷, dentro desse critério de equidade tributária, os contribuintes e o valor das contribuições podem ser identificados pela equivalência de mercado – em que a tributação individual toma por base as preferências em quantidade equivalente à utilidade (marginal) dos bens e serviços públicos – ou pela equivalência aos custos – em que são tributados os indivíduos que provocam a oferta dos bens e serviços públicos e em que o valor cobrado será tal que cubra os custos de seu fornecimento.

Ricardo Lobo Torres credita ao princípio, por ele tratado como custo/benefício, o dever de adequação entre as receitas e despesas públicas, “de modo que o cidadão não seja obrigado a fazer maior sacrifício e pagar mais impostos para obter bens e serviços que estão disponíveis no mercado a menor preço”, aproximando-o à ideia de economicidade no desempenho da atividade estatal e na execução de bens e serviços públicos³⁸.

Contudo, a adoção desse princípio implica no surgimento de problemas como, por exemplo, o da aferição das preferências individuais, a impossibilidade de exclusão da fruição

³³ LAGEMANN, 2012, p. 60

³⁴ MUSGRAVE, 1976, p. 91-98

³⁵ TORRES, 2010, p. 98

³⁶ LAGEMANN. loc. cit.

³⁷ Ibid., p.61

³⁸ TORRES, 2010, p. 98

e proveito de certas utilidades públicas daqueles que não as pagarem e mesmo a identificação dos usuários dos bens e serviços públicos³⁹.

Para Liam Murphy o Thomas Nagel⁴⁰, a adoção do princípio do benefício encontra outra ordem de dificuldades. Primeiramente, apontam que não existe uma medida de averiguação dos benefícios estatais que cada indivíduo recebe, e, além disso, a pretensa medida do benefício é relacional e só poder ser comparada com algum nível básico de bem-estar antes da implementação e existência do benefício, que somente é encontrado na abstrata e hipotética circunstância pré-estatal do estado de natureza de Hobbes, situação em que o nível de bem-estar básico seria muito baixo, dado o estado de guerra de todos contra todos. Essa última consideração, segundo eles, faz com que se leve em conta o nível atual de bem-estar das pessoas como medida aproximada dos benefícios conferidos pelo Estado, o que faria com que cada pessoa fosse tributada em termos reais na proporção dos benefícios recebidos. Essa última ponderação nada diria sobre a estrutura de alíquotas (progressiva, regressiva, proporcional), pois se deveria pôr ainda na equação o modo como decresce a utilidade marginal do dinheiro, o conhecimento de qual é a sua taxa de declínio, e de como o declínio varia de pessoa para pessoa.

Salientam também que o problema fundamental do princípio do benefício é que toma os gastos públicos como dados e distribui a tributação em razão dos benefícios resultantes, sem qualquer consideração sobre as despesas estatais e o nível e qualidade desses gastos, e de forma ainda mais elementar à teoria da tributação igualitária e a um ideário de justiça social, o princípio do benefício falha por não (pretender) suscitar por si só qualquer questão de justiça quanto à natureza e extensão dessa ação estatal, notadamente segundo uma justiça distributiva.

Ao revés, o princípio do benefício entra em colapso frente a uma postura redistributivista, pois é incoerente que o Estado forneça um nível mínimo de renda e serviços às pessoas em pior situação social ou sem qualquer condição de se manter para em seguida

³⁹ “Na equivalência de mercado, todos os indivíduos deveriam contribuir com base nas suas preferências em montante equivalente à utilidade marginal dos bens e serviços públicos de cada um. Um dos problemas consiste na revelação das preferências, pois como não há possibilidade de exclusão do consumo dos bens e serviços em caso de não pagamento, não haverá a relação das verdadeiras preferências por parte dos eleitores/consumidores. [...] Segundo a equivalência aos custos, devem contribuir os indivíduos que usufruem ou provocam a oferta de bens e serviços públicos, e será cobrado um valor impositivo a cada um com o objetivo de cobrir os custos incorridos na produção dos bens e na prestação dos serviços. Nesse caso, a dificuldade reside em identificar os usuários, o que nem sempre é possível. Também se exige um esforço especial por parte da controladoria para a correta apuração dos custos” (LAGEMANN, 2012, p. 61).

⁴⁰ MURPHY; NAGEL, 2005, p. 23-27

cobrar uma contribuição na proporção do benefício ofertado sobre o que acaba de ser fornecido.

Mas a despeito de não se mostrar como um bom critério para uma política tributária global, o benefício encontra respaldo nos tributos vinculados, aqueles em que o fato gerador está atrelado a uma atuação estatal específica em relação ao contribuinte ou que a ele favoreça singularmente, encontra aplicabilidade na equivalência de custos em relação a certos bens e serviços públicos e a contraprestação pecuniária correspondente, notadamente, dentro de nosso ordenamento, para as taxas, espécie tributária referente a uma atividade estatal específica e devidamente individualizada e divisível em relação ao seu usuário⁴¹, e também nas contribuições de melhoria, tributos atinentes à valorização imobiliária decorrente de obra pública.

2.3.3. Princípio da capacidade contributiva

A capacidade contributiva é um postulado de igualdade que diz da possibilidade material de suportar a imposição estatal segundo a capacidade econômica da pessoa, de acordo com o volume de recursos que detém, determinando a capacidade de pagar de acordo com os haveres de cada um, ou seja, em que as diferentes capacidades de arcar com o ônus tributário são uma função da riqueza, sendo inclusive o critério de igualdade vertical expressamente adotado no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição como princípio geral para a graduação dos impostos.

E não obstante o comando constitucional ditar que “sempre que possível, *os impostos* terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, tem-se que o ditame ressoa em todo o sistema tributário, independentemente do tributo em

⁴¹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; (BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 jul. 2014)

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (...)

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

(...)

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários. (BRASIL, Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 02 agos. 2014)

voga (impostos, taxas, contribuições de melhorias, contribuições sociais, empréstimos compulsórios), de forma que guarde coerência como princípio geral de um sistema tributário e se alinhe com as aspirações básicas de uma ordem jurídica preocupada com sua congruência e postulados de justiça que lhe são próprios⁴².

Com efeito, esse é um princípio amplamente difundido, aceito e reproduzido doutrinariamente, sendo confundido por vezes com o critério de igualdade vertical tributária em si, até mesmo pela previsão constitucional na carta política fundamental de 1988.

Assim, por exemplo, Luciano Amaro, ao discorrer sobre o princípio da isonomia ou igualdade tributária, diz que

[...] além de saber qual a desigualdade que faculta, é imperioso perquirir a desigualdade que obriga a discriminação, pois o tratamento diferenciado de situações que apresentem certo grau de dessemelhança, sobre decorrer do próprio enunciado do princípio da isonomia, pode ser exigido por outros postulados constitucionais, como se dá, no campo dos tributos, à vista do princípio da capacidade contributiva, com o qual se entrelaça o enunciado constitucional da igualdade. Deve ser diferenciado (com isenções ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica. Não de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir⁴³.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado, ao tratar do princípio da isonomia:

Em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, tem relevo a ideia de igualdade no sentido da proporcionalidade. Seria verdadeiramente absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo tributo. Assim, no campo da tributação o princípio da isonomia às vezes parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva⁴⁴.

⁴² De forma diversa, Regina Helena Costa entende que a capacidade contributiva tem aplicação somente às espécies tributárias não vinculadas, isto é, àquelas independentes de uma atuação estatal específica. Para a tributarista, este princípio jamais se aplica aos tributos vinculados a uma atividade estatal específica, como as taxas e as contribuições de melhoria, justamente porque os fatos geradores dessas exações se identificam com a atuação estatal pretendida, na prestação e colocação de serviços públicos à disposição de quem os aproveita, o que faz com que a prestação pecuniária devida ao Estado deva reporta-se ao custo da atividade, e não à capacidade contributiva do sujeito, que é de todo irrelevante, e até mesmo completamente alheia ao agir estatal (COSTA, 1995, p. 55-58). Contudo, a capacidade contributiva é diretriz geral do sistema, o que não impede que o legislador utilize o princípio do benefício para quantificar o montante devido a título de uma taxa ou contribuição de melhoria. Como bem observa Roque Antonio Carrazza “Nada impede também que as taxas e as contribuições de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, tendo em vista, inclusive, o princípio da igualdade. Apenas, isto fica ao talante do legislador ordinário, não sendo uma exigência do art. 145, § 1º, da CF” (CARRAZZA, 2010, p. 93). E também Ricardo Lobo Torres, que aponta que a constituição só fala expressamente que os impostos seguirão o princípio da capacidade contributiva e essa é a espécie por excelência à qual o princípio se aplica, posto ter como parâmetro a riqueza do contribuinte e não uma prestação de serviço público, mas que nem por isso não se aplicaria a outras espécies (taxas e contribuições de melhoria), visto que também são orientadas por princípios de justiça fiscal, mormente quanto a isenções. (TORRES, 2010, p. 97-98).

⁴³ AMARO, 2012, p. 160

⁴⁴ MACHADO, 2005, p. 275

Igualmente, Ricardo Lobo Torres, que consigna que

O mais importante dos princípios da justiça tributária é o da capacidade contributiva, que fornece a medida para as comparações intersubjetivas. Hoje aparece explicitamente na CF (art. 145). Consiste em legitimar a tributação e graduá-la de acordo com a riqueza de cada qual, de modo que os ricos paguem mais e os pobres, menos.⁴⁵

Acatar a capacidade contributiva fecha o sistema para uma tributação fixa individual, passível de violação das diferenças materiais que pessoas de diferentes riquezas apresentam, porém, por outro lado, abre-se uma reflexão sobre as ambiguidades que o conceito abarca. Assim, à qual capacidade de pagar impostos a capacidade contributiva se refere? À capacidade atual de pagar impostos? À capacidade de obter riqueza? À capacidade de dispor de mais porque cada real a mais de uma grande riqueza tem uma utilidade menor em comparação com riquezas menores? A capacidade de dispor de mais porque ainda assim sobraria muito?

Realocada dessa maneira, a capacidade contributiva pode ser interpretada – apenas para colocar três expoentes mais relevantes – como uma tributação segundo o *talento pessoal*, a *igualdade de sacrifícios absolutos* e a *capacidade de sacrifícios proporcionais*⁴⁶.

A tributação pelo talento corresponde a um esquema no qual a capacidade contributiva se refere à expectativa de maior acumulação que a pessoa *teria* de acordo com as decisões que *poderia* tomar. Isto é, a capacidade contributiva é uma função da *potencial* capacidade da pessoa de obter renda, dados os seus talentos e capacitações. Em suma, é uma tributação sobre o potencial da pessoa de gerar riquezas.

Não obstante se apresentar como um critério de justa tributação, a tributação pelo talento viola a uma só tempo o princípio da liberdade e o da igualdade e, além disso, se apresenta mais como um esquema utilitarista do que distributivista.

Em primeiro lugar, há a eminente dificuldade de se medir o potencial de uma pessoa e sua capacidade máxima de gerar riqueza, o constante problema de que a renda real atual pode não corresponder à renda potencial e, ademais, há o risco patente de se violar a liberdade individual e a responsabilidade pessoal, posto que a renda real é até certo ponto definida pelas opções, preferências e escolhas pessoais, e ao se tributar alguém pela sua potencialidade, se é que isso é possível, passa-se ao largo de sua liberdade individual e das concretas realizações de sua livre manifestação de vontade, limitando-se mesmo a autonomia, posto interferir de forma obliqua na quantidade e qualidade das opções do sujeito por meio de uma inadmissível

⁴⁵ TORRES, 2003, p. 446

⁴⁶ MURPHY; NAGEL, 2005, p. 28-44

intromissão estatal; e isso ao mesmo tempo em que se viola também o princípio de igualdade, pois que se fecham os olhos para as reais condições individuais e real riqueza manifesta.

De forma ainda mais sintomática, Murphy e Nagel apontam que a tributação pelo talento se embrenha no utilitarismo, afasta-se da equidade e desemboca no imposto de valor fixo: identificam que a principal defesa econômica do talento como princípio ideal é que não desestimula o contribuinte a trabalhar mais – ao contrário de uma tributação sobre a renda atual –, o que é alcançado por um imposto fixo. E isso porque, ao passo que a base tributária na renda teria um efeito de renda e um efeito de substituição, a exação sobre o talento não apresentaria os efeitos de substituição:

A defesa que eles [economistas contemporâneos] fazem desse princípio não gira em torno da justiça ou da obrigação moral, mas sim do fato de que um imposto cobrado sobre o talento, ao contrário do cobrado sobre a renda atual, não desestimula o contribuinte a trabalhar mais.

O imposto cobrado sobre a renda atual tem dois tipos opostos de influência comportamentais. O primeiro é o de encorajar as pessoas a trabalhar mais ou a optar por profissões mais bem remuneradas; é devido ao que os economistas chamam de efeito de renda – os impostos deixam o contribuinte mais pobre e assim reduzem a suas oportunidades de consumo. O segundo, chamado de efeito de substituição, é que os impostos, na medida em que diminuem a recompensa por unidade de trabalho, encorajam as pessoas a trabalhar menos. Sem o imposto, uma hora a mais de trabalho pode valer mais do que uma hora de ócio; com o imposto, a hora a mais de trabalho pode valer menos do que uma hora de ócio. O imposto cobrado sobre o talento ou a renda potencial, por sua vez, é um imposto de valor fixo e, assim, só tem o efeito da renda. O efeito da substituição não existe, pois, quer que se trabalhe uma hora a mais, quer não, o mesmo imposto tem de ser pago⁴⁷.

Exposta dessa maneira, tem-se que a tributação pelo talento corresponde mais a um modelo de incentivo instrumental e de otimização de preceitos econômicos, de uma possível promoção da satisfação de um maior número de indivíduos com a utilidade e recompensa de horas de trabalho laboradas, mas não se encaixa realmente numa interpretação passível da capacidade contributiva como princípio de equidade vertical, afastando-se mesmo da questão da justa tributação de pessoas em diferentes situações.

A par dessa breve exposição e considerações, há que se afastar de qualquer medida tributária que não tome como parâmetro a riqueza manifesta, real, de fato apresentada pelo contribuinte, e aproximar-se da ideia basilar de que a tributação tem uma métrica adequada na capacidade contributiva, entendida como real e atual manifestação econômica, e que pode ser representada em uma fórmula simples: *quem tem mais dinheiro deve pagar mais, pois tem mais capacidade de contribuir, e quem tem menos deve pagar menos, porque tem menos capacidade de contribuir*.

⁴⁷ MURPHY; NAGEL, 2005, p. 32

Essa colocação, por sua vez, ainda dá margem para que se abram ao menos duas novas considerações sobre a capacidade contributiva, que pode ser vista tanto como *igualdade de sacrifícios absolutos*, quanto como *igualdade de sacrifícios proporcionais*, consubstanciadas, respectivamente, na ideia do declínio marginal do valor do dinheiro e da possibilidade de dispor de mais porque sobra mais:

Em primeiro lugar, podemos dizer que as pessoas mais endinheiradas podem se dar ao luxo de se desfazer de mais dinheiro porque o excedente de dinheiro que possuem vale menos para elas em termos reais. Assim, elas podem pagar mais do que os pobres – às vezes muito mais – sem sofrer uma perda maior de bem-estar. Por outro lado, podemos dizer que as pessoas mais endinheiradas podem se dar ao luxo de se desfazer de mais dinheiro porque, mesmo que façam um sacrifício real maior, a quantia que lhes vai sobrar será também muito maior: em certo sentido, elas ainda terão o suficiente – e ainda serão mais ricas do que os que tinham menos desde o começo⁴⁸.

No sentido da *igualdade de sacrifícios absolutos*, diz-se que a tributação deve ser maior para as pessoas mais ricas em virtude da diminuição marginal do valor do dinheiro, o que possibilita que possam pagar mais sem que com isso tenham uma perda significativa de bem-estar. Podem pagar mais porque a riqueza excedente tem menos valor em termos reais e porque representa uma variação menor de bem estar se comparada com um nível de renda ou riqueza menor.

Um sistema tributário estruturado na base da igualdade de sacrifícios absolutos diz com a cobrança diferenciada para cada pessoa, de forma que os ônus sejam equalizados em termos de custos reais, e não monetários, de tal modo que cada indivíduo dê suporte aos mesmos pesos finais da arrecadação estatal: “distingue os contribuintes de acordo com sua renda e pede mais dos que tem mais, de modo a garantir que cada contribuinte arque com a mesma perda de bem-estar – ou seja, de modo que o custo real, e não o custo monetário, seja o mesmo para todos”⁴⁹.

Sinteticamente, a objeção que pode ser feita ao modelo⁵⁰ é que escapa à consideração de que a justiça na distribuição das cargas tributárias não pode ser apartada dos objetivos estatais, dos padrões de gastos do governo e da ação do poder público no âmbito da justiça social global.

Da forma como é colocada, a igualdade de sacrifícios dita um critério equânime de distribuição de cargas, isoladamente consideradas, e segundo um esquema em que o Estado está limitado a garantir de forma neutra as estruturas básicas do mercado (propriedade,

⁴⁸ MURPHY; NAGEL. 2005, p. 34

⁴⁹ Ibid., loc. cit.

⁵⁰ Ibid., p. 35-39

contratos, alguns bens públicos que só podem ser fornecidos por ele), o que justifica, aí, a igual divisão de ônus comuns. Todavia, a justiça da tributação não é apreensível de forma isolada, e deve-se colocar na conta a justiça distributiva e a ação estatal de fornecimento de bens e serviços, em especial a ação pública que visa propiciar uma melhor condição aos mais pobres, o que faz com que, em vista de objetivos igualitários, deixe-se de lado um esquema de simples distribuição equânime de pesos.

De outro giro, o princípio da *igualdade de sacrifícios proporcionais* diz que quanto maior a riqueza, e por consequência o nível de bem-estar social, maior a carga tributária a ser suportada, maior o sacrifício real a ser imposto. Exige-se tão simplesmente mais de quem tem mais, proporcionalmente à riqueza, em vista das posições econômicas relativas em que cada pessoa se encontra.

Dentro desse último modelo, a capacidade contributiva ganha particular significado quando conjugada com um esquema de distribuição da carga tributária conduzida pela sensibilidade política⁵¹, de modo que a tributação seja também trabalhada como política redistributiva, como meio legítimo de promoção de igualdade, particularmente por meio de políticas de inclusão material e de transferência de renda dos mais ricos para os mais pobres, ou de benefícios aos mais pobres a expensas dos mais ricos.

Frente ao exposto, em síntese e em congruência ao objetivo redistributivo desenhado, tem-se que a capacidade contributiva é um princípio adequado à conformação do sistema, uma vez que, apreendida como igualdade de sacrifícios proporcionais, dita uma tributação diferenciada em razão da riqueza real e atual do contribuinte, exigindo mais de quem mais tem, de forma que aquelas pessoas que se encontram em maiores faixas de renda e apresentam um patrimônio maior suportem uma carga tributária proporcionalmente maior, comparativamente a quem tem menos, de forma que corresponda também à concreta aptidão de suportar e absorver o impacto tributário e concorrer às despesas públicas, dentro ainda de um quadro de políticas redistributivas.

⁵¹ LAGEMANN, 2001, p. 301

3. Desdobramentos normativos da capacidade contributiva

Até aqui, desenvolveu-se o princípio da capacidade contributiva como um princípio de igualdade que quer de cada pessoa o tributo segundo a capacidade econômica da pessoa, adequando a tributação às situações de desigualdade real, aumentando-a em função do crescimento da riqueza, de tal forma que se determine uma tributação diferenciada e crescente para quem detém mais.

Enquanto imposição de distinção de desigualdades factualmente existentes e de formulação positiva de disparidades econômicas, o princípio operacionaliza-se normativamente por meio de técnicas como a personalização, a progressividade e a seletividade, e traduz a impossibilidade de se inviabilizar o fazer econômico privado por meio da tributação.

Antes, todavia, de se adentrar propriamente no delineamento da progressividade, seletividade e personalização e nas considerações a respeito da vedação do esvaziamento do conteúdo econômico da propriedade privada por meio da tributação, discorrer-se-á brevemente sobre as bases modernas da tributação.

3.1. Capacidade de contribuir e base tributária

Consustanciada como contribuição compulsória que transfere recursos financeiros privados (dinheiro) para o poder público, a tributação espalha-se sobre o fazer econômico, exsurto daí também uma ideia de tributação conforme a capacidade econômica da pessoa, como capacidade de pagar impostos e suportar o encargo financeiro dentro de parâmetros razoáveis.

Tomando como um de seus pressupostos de existência e legitimidade o fazer econômico privado, a tributação encontra fundamento para incidência nas situações que denotam riqueza e manifestam potencialidade econômica apta a suportar o encargo da exação fiscal.

Nessa perspectiva, visto que a Constituição estipula a gradação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, a capacidade contributiva manifesta-se em um primeiro momento diante de situações que manifestam de forma objetiva as condições de suportar o encargo econômico do tributo por quem realiza um ato ou se encontra em

determinada situação⁵², para então, em uma segunda oportunidade, estender-se sobre as condições individuais da pessoa.

Tomada dessa forma, distingue-se a capacidade contributiva em objetiva e subjetiva, isto é, conforme a objetividade de um fenômeno econômico qualquer ou de acordo com a capacidade de uma pessoa pagar os impostos devidos em razão das suas condições individuais próprias.

A capacidade contributiva objetiva está alinhada com as expressões que denotam de forma objetiva algum tipo de riqueza, sendo atendida pela escolha legislativa de situações que manifestam a existência de recursos econômicos como fatos geradores tributários, elencadas como hipóteses abstratas que se realizadas resultam no surgimento de uma relação jurídica compulsória a ser traduzida em pecúnia, ao passo que a capacidade contributiva subjetiva diz com o dever do legislador de se atentar para as diferenças próprias aos diferentes contribuintes, de forma que suas especificidades econômicas sejam levadas em conta na modulação do tributo, a fim de que a quantificação seja adequada às condições pessoais de suportar o encargo financeiro e contribuir com a manutenção e construção da coisa pública.

Assim, por exemplo, Sasha Calmon Navarro Coêlho coloca a capacidade contributiva como a possibilidade de pagar tributos, que se desdobra em subjetiva, quando leva em conta a pessoa, e objetiva, quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro, etc)⁵³.

Por seu turno, em seus estudos sobre o princípio da capacidade contributiva, Regina Helena Costa apresenta o princípio em um viés “absoluto” ou “objetivo” e outro “relativo” ou “subjetivo”, respectivamente, um fato que constitua manifestação de riqueza e a possibilidade econômica concreta da pessoa contribuir:

Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.

Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva - como a própria designação indica - reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário.

[...]

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza,

⁵² CARRAZZA, 2010, p. 93

⁵³ COÊLHO, 2003, p. 14

como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza.⁵⁴

No ponto, destaca-se a ideia da capacidade contributiva como o pressuposto ou fundamento jurídico dos impostos, como uma diretriz que impõe ao legislador escolher como hipóteses de tributação fatos que espelham conteúdo econômico que revelem esta capacidade de contribuir.

Notadamente, uma tributação orientada pelo princípio pressupõe a apuração da realidade econômica da pessoa e passa pela medição da sua real capacidade de pagamento e pela possibilidade de concorrer ao custeio do Estado, o que pode ser aferido por alguns indicadores, como o montante de recursos que a pessoa percebe com seu ofício ou atividade econômica e a exploração de seus bens, a quantidade e qualidade de bens e serviços que consome e o conjunto de bens e direitos que titulariza, o que corresponde, em linhas gerais, à tributação da renda, do consumo e do patrimônio, bases ou fontes tributárias usuais.

De outro giro, tendo em vista a importância das trocas econômicas no mercado internacional para as economias domésticas, a interconexão entre o nacional e o internacional, a complexidade dos efeitos da industrialização sobre o mercado, que excedem o nível nacional e são indissociáveis do processo de globalização, além de outros fatores que refletem diretamente no mercado, a tributação também exerce importante papel na modulação da economia, daí incidindo sobre a importação e exportação, e operações de crédito e câmbio, por exemplo.

Com efeito,

os principais indicadores da capacidade de pagamento são a renda (o que o indivíduo contribui para o produto social), o consumo (o que ele usufrui do produto social) e o patrimônio (o que ele possui da riqueza social). Consequentemente, os indicadores da capacidade de pagamento serão as fontes preferenciais (ou até exclusivas) da tributação. Dessa forma, os sistemas modernos de tributação se apoiam nessas três fontes econômicas de tributação - a renda, o consumo e o patrimônio -, sendo complementados em regra com tributos com objetivos de regulação, como do comércio internacional (tributos sobre o comércio exterior) e da movimentação financeira, e com taxas cobradas devido à prestação de serviços públicos.⁵⁵

Não alheia a essas bases modernamente tidas como indicadoras de capacidade contributiva e à regulação das trocas econômicas internacionais, e ainda preocupada com uma repartição de competências tributárias que dê cabo ao modelo federativo de estado, a Constituição Federal arrola de forma exaustiva os impostos ordinários próprios de nosso

⁵⁴ COSTA, 1995, p.26

⁵⁵ LEGEMANN, 2012, p. 63

ordenamento, discriminando a atribuição de competência para instituí-los a cada ente federado, os quais podem ser agrupados da seguinte maneira, conforme tenham por fonte a renda, o patrimônio ou o consumo:

- (i) Impostos sobre a renda: imposto de renda e proventos de qualquer natureza (IR);
- (ii) Impostos sobre o patrimônio: imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), imposto sobre grandes fortunas (IGF – ainda não implementado, a despeito do comando constitucional), imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos (ITCMD), imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), e imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis ou de direitos reais sobre bens imóveis (ITBI);
- (iii) Impostos sobre o consumo: imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISS), impostos sobre importação de produtos estrangeiros (II), exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), produtos industrializados (IPI) e operações de crédito, câmbio, seguro e títulos mobiliários (IOF);

Feitas essas breves ponderações, passa-se à abordagem dos efeitos normativos da capacidade contributiva sobre o sistema de impostos.

3.2. O mínimo vital e a vedação do confisco

A capacidade contributiva é também uma garantia de preservação do contribuinte frente ao Estado, uma limitação à tributação que o onere de forma a lhe privar de uma quantidade mínima de bens necessários a sua manutenção e ao exercício de sua liberdade, e uma fronteira além da qual a imposição será excessiva e terá contornos confiscatórios.

De um lado, não há que se falar em capacidade contributiva se ausente a possibilidade de suportar o ônus tributário, se inexistente uma manifestação econômica para além de um mínimo que sirva de substrato à incidência fiscal, e, de outro, veda-se a imposição tributária excessiva, tal qual esvazie a riqueza individual e que impossibilite o exercício, uso, gozo e fruição do direito de propriedade, e outros constitucionalmente assegurados.

No ponto, diz Luciano Amaro que

[N]a formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.⁵⁶

Em uma abordagem sensivelmente diferente, mas que se aproxima em linhas gerais do balizamento aqui exposto, Ricardo Lobo Torres – partindo da constatação de que os direitos têm custos e da ideia de que os tributos nascem no espaço da autolimitação da liberdade e são também o preço da liberdade – tem que a capacidade contributiva é espaço jurídico que abre ao legislador a possibilidade de instituir uma tributação justa incidente sobre a riqueza de cada pessoa, mas que é, ao mesmo tempo, um princípio limitado por outros, tidos por superiores e anteriores, ligados aos direitos de liberdade, propriedade e de profissão⁵⁷.

Assim, desenvolve o autor que a capacidade contributiva se sujeita à limitação constitucional da proibição do excesso e do respeito ao mínimo existencial.

A proibição do excesso, como vedação constitucional decorrente dos direitos fundamentais, “e não uma característica da justiça ou da capacidade contributiva” prescreve que “a tributação conforme a capacidade contributiva pode gravar a riqueza de cada um, desde que não seja excessiva, isto é, desde que não aniquile a fonte de riqueza”, estando prevista no texto constitucional no artigo 150, inciso IV e no artigo 5º, inciso XIII, respectivamente a vedação do confisco e a vedação de ofensa ao exercício de profissão⁵⁸.

E, igualmente, a consideração ao mínimo existencial alinha-se com uma tributação que não onere o mínimo necessário à sobrevivência e que seja compatível com a dignidade humana.

⁵⁶AMARO, 2012, p. 163. E ainda continua: “O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E com isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.

Mas, em situações iguais, o princípio da capacidade contributiva não se resume a dar igualdade de tratamento. Dois contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual; todavia, além disso, têm também (ambos e cada um deles) o direito de não ser tributados além de sua capacidade econômica.” (*Ibid.* p. 164)

⁵⁷TORRES, 2003, p. 432-434

⁵⁸*Ibid.*, p. 435-436

As duas balizas, proibição do excesso e respeito ao mínimo existencial, impedem a incidência fiscal, respectivamente, para além da capacidade contributiva e aquém da capacidade para contribuir⁵⁹.

Na mesma direção, Sasha Calmon Navarro Coêlho, citando Misabel Abreu Machado Derzi, coloca que dois marcos que constroem o legislador a considerar as disparidades de fato conforme a diretriz da capacidade contributiva são, primeiramente, o indispensável à subsistência, ponto a partir do qual se inicia a capacidade contributiva e que diz com uma tributação que deve estar acima de uma renda mínima, e, em seguida, um máximo para além do qual o tributo se torna confiscatório e que esbarra nos direitos de propriedade⁶⁰.

Realmente, a Constituição da República elenca como limitação ao poder de tributar a utilização do tributo com o efeito de confisco (artigo 150, inciso IV), de onde é razoável interpretar que a cláusula se volta tanto para a preservação de um mínimo vital quanto para a vedação da exacerbação, posto que esses dois limites realizam a ideia geral de proibição do tributo de efeito confiscatório.

Contudo, as noções de confisco (confisco como exacerbação e limite máximo) e de mínimo vital são inexatas em sentido, vagas e de definição ambígua. Não denotam uma medida certa e segura, escapam a um âmbito inequívoco de apreensão e encerram, ademais, verdadeiros conceitos jurídicos indeterminados, essencialmente abertos a valorações que os preencham de significado, o que os torna fluídos, mutáveis no tempo-espaco, e, por isso mesmo, impossível de engessamento em conteúdos absolutos.

De uma leitura do texto constitucional, pode-se apontar uma orientação ao mínimo existencial no *caput* do artigo 6º – que elenca como direitos sociais básicos a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados – e na redação do inciso IV do artigo 7º – que garante aos trabalhadores urbanos e rurais um salário mínimo “capaz de

⁵⁹ “A imunidade do mínimo existencial está em simetria com a proibição do excesso, fundada também na liberdade: enquanto esta impede a tributação além da capacidade contributiva, a imunidade do mínimo vital protege contra a incidência fiscal aquém da aptidão para contribuir.” (TORRES, 2003, p. 436)

⁶⁰ “Temos, por conseguinte, dois marcos limitadores obrigatórios, que constroem o legislador a considerar disparidades advindas dos fatos.

O primeiro deles delimita o ponto a partir do qual se inicia o poder tributário e que deve estar sempre acima da renda mínima, indispensável à subsistência. Delimita, pois, onde se inicia a capacidade contributiva.

O segundo circunscreve a esfera da capacidade contributiva do sujeito passivo. Extrema o texto máximo o ponto além do qual, por excesso, o tributo torna-se confiscatório. O direito de propriedade encontra-se no limite da área da capacidade contributiva.” (DERZI; COÊLHO *apud* COÊLHO, 2003, p. 132).

E ainda, da mesma forma, Ricardo Mariz de Oliveira diz que “a capacidade contributiva é, por um lado, o patamar a partir do qual a exigência tributária pode ocorrer, também significando que antes desse patamar não pode haver tal exigência. Por outro lado, é o limite além do qual a mesma exigência não pode ser feita, porque não pode extravasá-lo” (OLIVEIRA, 2003, p. 486).

atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social” –, normas que positivam núcleos materiais que refletem aspirações de um nível elementar de dignidade da pessoa enquanto membro da sociedade⁶¹.

E, com efeito, o mínimo existencial está com as condições de sobrevivência da pessoa e com as condições iniciais de liberdade, não comportando conteúdo específico, e pode abranger qualquer direito em sua dimensão essencial e inalienável, mas há de compreender uma provisão básica de bens ou uma reserva de economia particular indispensável à satisfação das necessidades de primeira ordem, tal que não sejam alcançados pela tributação e que possibilitem o exercício da livre manifestação de vontade, muito embora esse mínimo seja variável para diferentes pessoas em diferentes contextos sociais, históricos e culturais.

Nesta esteira, por exemplo, Misabel Derzi, atualizando a obra de Aliomar Baleeiro, aduz que a capacidade econômica só se inicia a partir das deduções dos custos necessários à operacionalização das atividades de produção e exploração do mercado, ao abatimento dos encargos inerentes ao exercício do trabalho e da ocupação profissional, bem como das despesas necessárias à manutenção do contribuinte e seu núcleo familiar, como alimentação, vestuário, moradia, saúde, entre outros⁶².

De outro giro, o confisco é a absorção total ou parcial da propriedade privada sem a correspondente indenização⁶³, a privação da propriedade individual pelo Estado, admitida apenas de forma excepcional no ordenamento.

No campo do direito administrativo, a intervenção do Estado na propriedade divide-se em dois grupos: na intervenção restritiva, que se perfaz com a retirada de faculdades relativas

⁶¹ A constituição federal de 1946 trazia dicção direta sobre a impossibilidade de tributação por meio do então imposto sobre o consumo dos “artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

⁶² “Do ponto de vista objetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio. Tais gastos se referem àqueles necessários às despesas de exploração e aos encargos profissionais. [...] Ou seja, pode-se falar em uma capacidade econômica objetiva, que o legislador tem o dever de buscar, como renda líquida profissional, ou o patrimônio líquido. O princípio da capacidade econômica, do ponto de vista objetivo, obriga o legislador ordinário a autorizar todas as despesas operacionais e financeiras necessárias à produção da renda e à conservação do patrimônio, afetado à exploração. Igualmente o mesmo princípio constrange a lei a permitir o abatimento dos gastos destinados ao exercício do trabalho, da ocupação profissional como fonte, de onde promanam os rendimentos. [...] Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso de tributos incidentes sobre o patrimônio e herança e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento de tributo.” (BALEIRO, 1997, 693)

⁶³ COSTA, 1995, p. 75

ao domínio, sem que com isso se retire a propriedade, como ocorre com a imposição de servidões e limitações administrativas, o tombamento, a requisição e a ocupação temporária, e na intervenção supressiva, que gera a transferência e perda da propriedade em favor do Estado, consubstanciada no instituto da desapropriação.

A desapropriação encontra guarida no texto constitucional na perda de bens como medida sancionatória por ato ilícito (artigo 5º, incisos XLV e XLVI, *b*) e nas privações por utilidade pública ou interesse social (art. 5º, inciso XXIV), indenizáveis, conforme se operem por motivos de conveniência e oportunidade ou algum interesse socialmente relevante (desapropriação em razão da política urbana municipal imposta no plano diretor de organização da cidade, desapropriação por inadequado aproveitamento do solo urbano – não edificado, subutilizado ou não utilizado – e desapropriações por motivo de reforma agrária – art. 182, parágrafos terceiro e quarto, e art. 184, respectivamente), ou não indenizáveis (expropriação operadas em imóveis onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo – art. 243).

Mas muito embora a privação da propriedade privada pelo Estado não seja uma vedação na ordem constitucional, o é a utilização do tributo com o efeito confiscatório, pela razão singela de ser o tributo o meio primordial de obtenção de recursos públicos, sendo incongruente a sua utilização para suprimir a fonte de aportes financeiros necessários ao desempenho de suas atividades.

Contudo, elencar a vedação ao tributo com efeito de confisco como limitação ao poder de tributar e como patamar superior à capacidade contributiva nada diz sobre os contornos quantitativos que o conceito pode tomar, o que é ainda mais imediato quando se tem em tela que o sistema jurídico, seja no âmbito legal ou constitucional, não fixa qualquer limite contributivo ou patamar a partir do qual um tributo é tido como confiscatório.

Atento à problemática, Kiyoshi Harada adverte que

[I]nexistindo um parâmetro legal ou constitucional fixando o limite de tributação de cada contribuinte ou de cada categoria de contribuintes, surge a dificuldade em dimensionar a carga tributária compatível com a capacidade contributiva de cada um, ensejando o desencadeamento de um círculo vicioso: é confiscatório o tributo que desrespeite a capacidade contributiva; ela é superada quando o tributo passa a ter efeito confiscatório.⁶⁴

Destarte, afirmar que a tributação confiscatória é a que viola a capacidade contributiva ou que um tributo é confiscatório quanto não leva em conta a capacidade econômica da

⁶⁴ HARADA, 2010, p. 367

pessoa é uma tautologia, e muito embora sirva de advertência, não oferece qualquer contorno a partir do qual o tributo assume feição confiscatória.

Na tentativa de prover conteúdo a tal balizamento, autores como Ives Gandra da Silva Martins entendem que a exação fiscal confiscatória deve ser buscada na universalidade da tributação, na totalidade da carga tributária incidente sobre um contribuinte, e não no exame de cada tributo considerado singularmente⁶⁵. Nesse sentido inclusive o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se manifestar em controle concentrado de constitucionalidade, ao julgar a medida cautelar na Ação Direita de Inconstitucionalidade 2010, em setembro de 1999, traçando, em certa medida, um contorno normativo ao instituto ao afirmar que a identificação do efeito confiscatório da tributação deve ser perquirida na totalidade da carga tributária, em sua “insuportabilidade”, aferida segundo a capacidade do contribuinte de pagar todos os tributos devidos ao mesmo ente político tributante em determinado período, donde o confisco resultaria do efeito cumulativo que afetaria irrazoável e substancialmente o seu patrimônio, renda e rendimentos⁶⁶⁶⁷.

⁶⁵ MARTINS, 2010, p. 44

⁶⁶ Em excerto da ementa do julgado tem-se:

“A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão da Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2010/DF. Relator Ministro Celso de Mello. Publicado no DJ de 12-04-2002 p. 00051. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000018002&base=baseAcordaos>>

Acessado em 20-08-2014 – grifo nosso)

⁶⁷ Em outras ocasiões, que não serão aqui desenvolvidas, a Corte Suprema manifestou-se acerca do caráter confiscatório que podem apresentar as taxas e as multas decorrentes de infração à legislação tributária. Assim, por exemplo, a Ação Direta de Inconstitucionalidade 2551, julgada em abril de 2003, julgou que a estipulação de taxas deve guardar razoável correspondência com os serviços prestados pelo estado: se o valor da taxa superar os custos do serviço colocado à disposição do contribuinte, violando a razoabilidade, e, em tese, onerando excessivamente o indivíduo, estaríamos diante de uma hipótese de aplicação da vedação inscrita no art. 150, IV, da Constituição. De outro passo, no julgamento da medida cautelar da ADI 1075, o tribunal suspendeu a

O delineamento é elucidativo, contudo não esgota o instituto. E de outro modo, pode ser também confiscatório o tributo singularmente considerado, como por exemplo, um imposto que tenha valor idêntico à base de cálculo da realidade material em que incide, consumindo-a em sua totalidade, ou quando a alíquota aplicada torna inviável a manutenção da propriedade.

Harada ainda se atenta para a distinção entre riquezas *renováveis* e *não renováveis*, para além do aspecto quantitativo, o que torna qualitativamente diferente a exacerbação de alíquotas de impostos com hipóteses de incidência essencialmente distintas. Como observa, “uma coisa é a incidência do IPI sobre o cigarro pela alíquota de 365,63% e outra bem diversa é a incidência de IPTU de 50% sobre a propriedade imobiliária”⁶⁸.

No direito alienígena, Aliomar Baleeiro noticiava decisão da Suprema Corte argentina que havia adotado um *standard* jurídico de 33% do produto anual que um imóvel eficientemente explorado pode gerar, para além do qual a tributação passaria a ser confiscatória⁶⁹.

De outra sorte, Sasha Calmon Navarro Coêlho, tendo em mira a admissão da tributação exacerbada por razões extrafiscais e a mitigação da natureza absoluta do direito de propriedade pela subordinação à sua função social, afirma que a garantia da vedação do confisco cede espaço às políticas tributárias extrafiscais, de tal sorte que o princípio do não confisco restringe-se tão-somente ao campo da fiscalidade, não havendo que se falar em vedação na exacerbação que tenha por finalidade induzir ou proibir condutas, a não ser no limite da absorção do bem ou da renda⁷⁰.

Porém, mesmo quando orientada precipuamente por razões extrafiscais, a tributação não pode esvaziar o conteúdo da propriedade privada, e, ainda que exacerbada com fito na modulação de comportamentos, deve sim se atentar a limites razoáveis de gradação e guardar consonância com os direitos e garantias fundamentais, sob o risco de passar a ser confiscatória, e, portanto, inconstitucional.

Contudo, mesmo que se tenha apontado algumas ideias gerais sobre o mínimo vital e o não-confisco, ainda assim os conceitos permanecem vagos e imprecisos, em termos quantitativos e qualitativos. E ao passo que fixar o mínimo vital seja imediatamente mais palpável (mas nem por isso menos árduo de aferição e menos indefinido em apreensão),

aplicação de multa fixada no patamar de 300% do valor da obrigação principal, com base em argumentos como o da proibição do confisco e da razoabilidade.

⁶⁸ HARADA, 2010, p. 367

⁶⁹ BALEEIRO, 1974, p. 272-274

⁷⁰ COÊLHO, 2003, p. 134

delinear a utilização da tributação com efeitos de confisco como limite superior da capacidade contributiva é tarefa por demais complexa e de todo mais imprecisa.

Realmente, forçoso reconhecer que inexistente um critério objetivo e aprioristicamente quantificável que determine o tributo e a tributação confiscatória, sendo mais seguro reconhecer na vedação do confisco um rumo axiológico⁷¹, que dita a impossibilidade de se inviabilizar o fazer econômico privado e de esvaziar a riqueza individual por meio da tributação e que coloca fora do campo de incidência uma quantidade mínima de bens necessários à manutenção e ao exercício da liberdade pessoal.

Destarte, não se pode negar a essas orientações uma força normativa, condicionante e limitadora do agir fiscal, porém, não se pode deixar escapar também que são uma diretriz principiológica e valorativa a advertir o legislador que a sua atividade no campo tributário tem limites, ainda que não definidos, os quais, no entanto, devem passar necessariamente por reflexões profundas sobre os direitos de propriedade e o papel social e institucional que representam e desempenham.

3.3. Personalização, seletividade e progressividade

Normativamente, a capacidade contributiva representa também uma diretriz do agir positivo do Estado de forma a discriminar os contribuintes em função de suas condições materiais.

Na relação jurídica que vincula o indivíduo ao pagamento do tributo, a apuração do valor a ser pago é processada, via de regra, pela identificação da matéria tributável (a verificação da ocorrência de um fenômeno ao qual o direito dispensa alguma importância, previsto como hipótese de incidência tributária), a apuração da base de cálculo (o valor que se dá à base econômica fonte de tributação) e o cálculo do montante devido, alcançado, geralmente, por meio da aplicação de uma alíquota à base de cálculo apurada.

A equidade horizontal se realiza pela cobrança do mesmo quantitativo dos sujeitos que realizam os mesmos fatos geradores e que apresentam o mesmo nível de riqueza, pela cobrança do mesmo montante de tributo das pessoas que se encontram em circunstâncias equivalentes e que se mostram sob uma base de cálculo de mesmo valor, o que é alcançado pela simples aplicação de uma mesma alíquota a ambos.

⁷¹ SILVA; GASSEN, 2012, p.252

De outro giro, sob o prisma da equidade vertical, atribui-se igualdade de tratamento tributário de diferentes níveis de riqueza, em consonância com a capacidade contributiva, mediante um conjunto de alíquotas, diferenciadamente aplicadas, graduadas em razão do menor ou maior montante da base tributável ou de outra circunstância à que a lei repute relevância.

Em suas lições de direito financeiro e tributário, Ricardo Lobos Torres diz que a capacidade contributiva é um princípio indeterminado e aberto, servindo de orientação à criação de normas, cuja concretização se abre para uma gama de subprincípios, tais como a progressividade (majoração da alíquota na medida em que cresce a base de cálculo), proporcionalidade (aplicação de alíquota uniforme às diversas bases de cálculo), personalização (identificação do contribuinte singularmente considerado) e seletividade (incidência na razão inversa da essencialidade do bem de consumo)⁷².

Luciano Amaro, por seu turno, tem que a capacidade econômica se aproxima dos postulados da personalização, proporcionalidade, seletividade e progressividade⁷³: a personalização busca adequar o gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte, como ocorre, por exemplo, com as deduções com gastos médicos e com dependentes possíveis de serem feitas à base de cálculo do imposto de renda; a seletividade enseja que o gravame seja inversamente proporcional à essencialidade do bem e está preocupada com a situação material singularmente considerada, segundo uma presunção de quantificação que não ofenda a possível capacidade contributiva da pessoa, particularmente nas hipóteses em que o encargo financeiro pode ser repassado para o consumidor, como ocorre com tributos indiretos e a figura do contribuinte de fato; a proporcionalidade dita uma tributação que deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva; e, por fim, a progressividade, segundo entende, não é uma decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva, mas um refinamento que faz com que alíquotas mais altas sejam aplicadas a faixas mais altas de riqueza.

Para o presente trabalho, enquanto elemento que encerra a diretriz de igualdade vertical do sistema, a capacidade contributiva encontra um meio adequado de se promover a discriminação tributária vertical por intermédio da personalização – a identificação das condições econômicas individuais da pessoa para fins de tributação, isto é, a própria capacidade contributiva da pessoa individualizada segundo suas singularidades e condições pessoais próprias – e pela operacionalização das técnicas da progressividade e seletividade.

⁷² TORRES, 2010, p. 94-95

⁷³ AMARO. 2012, p. 164-167

Com efeito, a Constituição (art. 145, § 1º) determina que os impostos sempre que possível terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, abrindo ao Estado a faculdade de identificar, respeitados os direitos individuais, os sinais e manifestações de riqueza que venham a apresentar (patrimônio, rendimentos e atividades econômicas).

A redação do texto constitucional é ambígua, e parece indicar que a tributação será pessoal e graduada segundo a capacidade contributiva somente quando possível. Mas essa não é a melhor interpretação, visto que a tributação é sempre suportada por pessoas, que terão distintas possibilidades de concorrer aos gastos públicos. Daí porque a tributação sempre deverá ter como parâmetro a capacidade contributiva, e somente quando não for possível não será pessoalizada.

Nesse diapasão, Roque Antônio Carrazza diz que a cláusula “sempre que possível” deve ser interpretada da seguinte forma: “se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte”, completando que “se a regra matriz do imposto permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva”⁷⁴.

Igualmente, Regina Helena Costa coloca que “quanto ao caráter pessoal que os impostos deverão assumir, o “sempre que possível” quer significar “sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência tributária o comporte”, e explica que “a personalização dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária”⁷⁵.

A par desses esquemas, a situação de impossibilidade de personalização da tributação pode ser exemplificada com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e com o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), impostos em que o encargo econômico é repassado no preço do bem, fazendo com que o consumidor final arque com o ônus tributário, e não o comerciante, contribuinte de direito, de tal maneira que a carga econômica será a mesma para todos os consumidores, independentemente de ser rico ou pobre.

De forma a contornar essa situação própria aos impostos indiretos, a técnica tributária preza pela seletividade, que busca onerar a cadeia produtiva na razão inversa da essencialidade dos bens produzidos e comercializados ou serviços prestados, determinando

⁷⁴ CARRAZZA, 2010, p.110

⁷⁵ COSTA, 1995, p. 88

que alíquotas menores sejam dispensadas àqueles identificados como de primeira necessidade, e alíquotas maiores àqueles tidos por supérfluos.

Contudo, a seletividade não se esgota como técnica fiscal da tributação indireta, não havendo qualquer óbice a que seja utilizada também na tributação direta, como acontece no IPTU, que poderá ter alíquotas diferenciadas em razão da localização e uso do imóvel (art. 156, § 1º, II, CF/88).

Realmente, como é de se notar, a seletividade é uma técnica de tributação que parte do processo de comparação de condições, situações ou circunstâncias, determinando uma tributação diferenciada em razão de um juízo de valor a respeito desses elementos ou de uma característica socialmente relevante, prescrevendo uma variação de alíquotas que onere menos as realidades de primeira necessidade e maior essencialidade, e imponha um ônus tributário maior àquelas que indiquem um maior nível de bem-estar social ou não estejam imediatamente ligadas à subsistência.

De outro giro, a técnica da progressividade, que dita uma imposição de alíquotas diversas, crescentes na razão de algum parâmetro escolhido, geralmente segundo o crescimento da base de cálculo, é o método de tributação talvez mais caro à equidade vertical, sendo identificado, por excelência, com a gradação tributária informada pela capacidade contributiva. Com efeito, “a progressividade é um instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativa da capacidade econômica do contribuinte”⁷⁶.

Assim, por exemplo, Hugo de Brito Machado leciona que um imposto progressivo não fere o princípio da igualdade, mas antes o realiza com absoluta adequação, e afirma que “realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado”⁷⁷.

Por seu lado, Regina Helena Costa consigna que a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada ao atingimento da igualdade material ou concreta, ao argumento de que a graduação dos impostos de forma meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não colabora para esse fim, mas sim a tributação progressiva, que, diversamente,

⁷⁶ COELHO, 2003, p. 182

⁷⁷ Nas exatas palavras do autor: “Não fere o princípio da igualdade, antes realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza” (MACHADO, 2005, p. 58).

faz com que quem detenha maior riqueza arque “efetivamente mais pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem e, portanto, não podem pagar”⁷⁸.

Na mesma trilha, Roque Antonio Carrazza, diz que é graças à progressividade que os impostos conseguem atender à capacidade contributiva. Coloca que os impostos proporcionais entram em atrito com esta capacidade, pois faz com que pobres e ricos paguem impostos com a mesma alíquota, dispensando tratamento idêntico a contribuintes que não são iguais sob a perspectiva da capacidade de contribuir. E, ao revés, tem que a progressividade das alíquotas não atrita com o sistema jurídico, sendo, em realidade, o melhor jeito de se afastar, no campo dos impostos, das injustiças tributárias, colocando em plano que sem impostos progressivos é impossível de se atingir a igualdade na tributação⁷⁹.

Aqui cabe fazer um esclarecimento sobre o comportamento das alíquotas e, de forma mais proeminente à justiça na distribuição dos ônus tributários, das cargas tributárias: as alíquotas estão associadas em geral à base de cálculo da matéria tributada, ao passo que a carga está em relação com o montante de riqueza individual que resta após o pagamento dos tributos devidos.

As alíquotas são uma representação quantitativa da prestação tributária, obtida pela aplicação de uma porcentagem à base de cálculo, resultando no montante devido à título de tributo. Em razão da variação que possam apresentar (geralmente) em conformidade com a mudança do valor da base de incidência, podem apresentar um comportamento progressivo, proporcional ou regressivo.

Será progressiva a alíquota que crescer na medida em que cresce o bolo tributável, proporcional se se mantém a mesma para todas as bases de cálculo que se apresentam, e regressiva se decresce na medida em que cresce a base de cálculo; ou vice-versa: será progressiva se a alíquota declina conforme decresce a base, e regressiva na medida em aumenta-se a alíquota em razão da diminuição da base de cálculo.

A carga tributária, por sua vez, é alcançada pela medição do montante de tributos pagos em relação ao valor da renda, riqueza ou fortuna que uma pessoa desfruta. Da mesma forma que para a alíquota, a carga tributária será proporcional quando seu percentual for constante, independentemente da variação da riqueza da pessoa, regressiva quando seu percentual diminuir na medida em que a fortuna cresce, e progressiva na medida em que o percentual aumentar com o incremento da renda (riqueza ou fortuna).

⁷⁸ COSTA, 1995, p. 74

⁷⁹ CARRAZZA, 2010, p. 95-96

Esquemáticamente, podemos exemplificar o comportamento da alíquota com os seguintes números:

- (i) Progressiva: alíquota de 10% para uma base de cálculo de 100 unidades, 15% para 200, 20% para 300, 25% para 350, etc.
- (ii) Proporcional: alíquota de 10% independente do tamanho da base de cálculo (se 100, 150, 200, 250...);
- (iii) Regressiva: alíquota de 25% para uma base de 100, 20% para 200, 15% para 300.

Numericamente o percentual da carga tributária pode ser obtido dividindo-se o montante que se paga de tributos pelo valor de sua base. Assim, o comportamento da carga para um imposto sobre a renda, no exemplo fornecido por Eugenio Legemann:

a) Carga proporcional

Sujeito A: Renda = R\$ 5.000 e valor dos tributos pagos = R\$ 1.000

Sujeito B: Renda = R\$ 10.000 e valor dos tributos pagos = R\$ 2.000

Carga tributária de A = 20% ($R\$ 1.000/R\$ 5.000 = 0,20$), com renda de R\$ 5.000.

Carga tributária de B = 20% ($R\$ 2.000/R\$ 10.000 = 0,20$), com renda de R\$ 10.000.

Nesse caso, a uma elevação da renda (de R\$ 5.000 para R\$ 10.000) corresponde a uma carga tributária individual constante (de 20%), caracterizando uma carga tributária proporcional.

b) Carga progressiva

Sujeito A: Renda = R\$ 5.000 e valor dos tributos pagos = R\$ 1.000

Sujeito B: Renda = R\$ 10.000 e valor dos tributos pagos = R\$ 2.500

Carga tributária de A = 20% ($R\$ 1.000/R\$ 5.000 = 0,20$), com renda de R\$ 5.000.

Carga tributária de B = 25% ($R\$ 2.500/R\$ 10.000 = 0,25$), com renda de R\$ 10.000.

Nesse caso, a uma elevação da renda (de R\$ 5.000 para R\$ 10.000) corresponde a uma carga tributária individual em elevação (de 20% para 25%), caracterizando uma carga tributária progressiva.

c) Carga regressiva

Sujeito A: Renda = R\$ 5.000 e valor dos tributos pagos = R\$ 1.000

Sujeito B: Renda = R\$ 10.000 e valor dos tributos pagos = R\$ 1.800

Carga tributária de A = 20% ($R\$ 1.000/R\$ 5.000 = 0,20$), com renda de R\$ 5.000.

Carga tributária de B = 18% ($R\$ 1.800/R\$ 10.000 = 0,18$), com renda de R\$ 10.000.

Nesse caso, a uma elevação da renda (de R\$ 5.000 para R\$ 10.000) corresponde a uma carga tributária individual decrescente (de 20% para 18%), caracterizando uma carga tributária regressiva. Nesse caso convém salientar que B paga absolutamente mais tributos (R\$ 1.800) do que A (R\$ 1.000), o que não caracteriza progressividade, a qual é definida pela proporção (B = 18% e A = 20%) e não pelo valor absoluto.⁸⁰

Colada em tela a diferença do comportamento da alíquota e da carga tributária, cabe advertir que a alíquota progressiva atende melhor à igualdade e à capacidade contributiva, comparativamente à alíquota proporcional, porque se alinha com a ideia democrática de iguais sacrifícios proporcionais: muito embora submeter contribuintes de diferentes posições econômicas a uma mesma alíquota determine um valor de imposto a pagar maior para aquele

⁸⁰ LAGEMANN, 2012, p.68

economicamente mais abastado, determina também um sacrifício econômico muito maior para quem detém menos⁸¹.

Assim, um esquema de tributação igualitário preocupado com a justiça social e a política tributária global, além de se voltar para a construção de um conjunto de diferentes alíquotas de forma progressiva, deve se atentar também para a progressividade da carga tributária, de forma que cobre menos de quem tem menos capacidade contributiva e mais de quem tem mais. Ou seja, dispense um adequado tratamento tributário proporcional à capacidade econômica de cada um.

Como anota Regina Helena Costa, a progressividade tributária não deve se reportar apenas a um tributo em particular, mas sim ao sistema tributário como um todo, o que possibilita coexistirem tributos em estrutura progressiva com tributos apenas de natureza proporcional, conquanto a aplicação conjunta resulte numa tributação progressiva⁸².

Ademais, é importante destacar que no sistema constitucional vigente há previsão expressa de progressividade apenas para três impostos (imposto de renda, imposto sobre a propriedade territorial rural e imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana), contudo, segundo parece e como aqui desenvolvido, a progressividade é possível de ser atribuída a todos os impostos independentemente de expressa previsão constitucional, certo que é um instrumento de equidade vertical, de se realizar o princípio da igualdade em matéria tributária e um modo de efetivamente estruturar os impostos em razão da capacidade contributiva ou capacidade econômica da pessoa⁸³.

Delineada a capacidade contributiva como um princípio de conformação do sistema que impõe o ônus tributário conforme a capacidade da pessoa de pagar os tributos devidos, cobrando mais de quem tem mais e menos de quem tem menos, balizando também patamares mínimos e máximos ao exercício da atividade tributária, passe-se na sequência a duas ordens

⁸¹ Carrazza fornece um bom exemplo: “se alguém ganha 10 e paga 1, e outro alguém ganha 100 e paga 10, ambos estão pagando, proporcionalmente, o mesmo tributo (10% da base de cálculo). Apenas, o sacrifício econômico do primeiro é incontestavelmente maior. De fato, para quem ganha 10, dispor de 1 encerra muitos maiores ônus econômicos do que para quem ganha 100 dispor de 10. O princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo, de tal arte que, por exemplo, quem ganha 10 pague 1, e quem ganha 100 pague 25” (CARRAZZA, 2010, p. 96).

⁸² COSTA, 1995, p. 75

⁸³ Igualmente, Regina Helena Costa, para quem o legislador quando expressamente previu a progressividade, o fez para destacar uma característica fundamental do imposto ou para ressaltar a sua utilização extrafiscal (COSTA, 1995, p. 93). Em sentido contrário, Cristiano Carvalho entende que a progressividade só é legítima para os impostos em que a constituição expressamente adota a técnica, tendo em vista a demarcação da competência tributária e o princípio ontológico de direito público de limitação da ação estatal ao que estiver expressamente autorizado - “tudo o que não for permitido é proibido”. Segundo entende, o princípio da capacidade contributiva apenas proíbe os impostos fixos, não sendo uma cláusula geral a abrir o sistema para a progressividade. (ver CARVALHO, 2005, p. 374-379).

de classificação usuais aos impostos e à operacionalização da capacidade contributiva, pessoalização, progressividade e seletividade segundo tais classificações.

3.4. A classificação dos tributos em reais, pessoais, diretos e indiretos

Como em todo ramo do direito, bem como em qualquer campo do saber humano, o direito tributário se usa de classificações, ainda que tão somente didaticamente, para que seja facilitada a assimilação de suas normas e dispositivos e para que sejam compreendidos com maior sistematicidade os seus institutos e o seu funcionamento. E dentro das classificações próprias ao direito tributário, destacam-se as que separam os tributos – sobremaneira os impostos – em pessoais, reais, diretos e indiretos.

A divisão entre impostos pessoais e reais está com a intenção de que na configuração do liame tributário obrigacional se considere ou não determinadas qualidades pessoais do contribuinte na quantificação do encargo fiscal. Assim, se na apuração do tributo se tomar em conta tão somente o objeto tributado, o fato gerador da obrigação, diz-se tratar-se de um tributo real; sopesando-se as condições pessoais do contribuinte na apuração do tributo devido, diz-se tratar-se de tributo pessoal.

Com sua sofisticação própria, Geraldo Ataliba diz que a classificação dos impostos em pessoais e reais está na maior ou menor influência do aspecto material ou do aspecto pessoal da hipótese de incidência na estrutura do imposto⁸⁴: impostos reais são aqueles em que as condições pessoais do sujeito não são consideradas no aspecto material da hipótese de incidência, que se limita a descrever uma situação, independentemente da condição jurídica

⁸⁴ O autor desenvolve um vocabulário tal que o uso da expressão “fato gerador”, ambigüamente empregado na lei positiva, não cause confusão ao ser manejada como hipótese normativa ou como realização de um fenômeno no mundo dos fatos. Assim, usa a expressão “hipótese de incidência” como sinônimo de “descrição normativa e abstrata do fato tributário”. Para que exista uma relação jurídica tributária que determine ao indivíduo o pagamento de certa quantia ao Estado, a lei descreve de forma abstrata uma situação que, se vir a ser realizada, em determinado momento do tempo e lugar do espaço, dará ensejo ao pagamento do tributo pela pessoa a ela vinculada. E essas coordenadas da norma tributária são, nas palavras de Geraldo Ataliba, os aspectos da hipótese de incidência, “as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento”, que podem ser designadas como quatro aspectos essenciais: o pessoal, o material, o temporal e o espacial (ATALIBA, 2002, p. 78). Aqui interessa particularmente a distinção entre os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência, ancorados na configuração dos aspectos descritivos da norma tributária: o primeiro é a qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária, designando o sujeito ativo e estabelecendo o critério para fixação do passivo, sendo que, no polo passivo, em especial para os impostos, estará sujeito ao tributo a pessoa que revelar capacidade contributiva, “ao participar do fato impositivo, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico” (Ibid. p. 80); já o aspecto material contém a designação dos dados objetivos que configuram o arquétipo da hipótese de incidência: “aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública (como o estado realizar obra, produzir um serviço, conceder uma licença, uma autorização, uma dispensa, etc.)” (Ibid. p. 107).

do sujeito passivo da obrigação tributária e suas qualidades, ao passo que nos impostos pessoais levam-se em consideração certas qualidades do sujeito no aspecto material da hipótese de incidência⁸⁵.

Contudo, como ainda bem observa o autor, a conexão entre aspecto material e pessoal é próxima de tal ordem, “que não se pode cuidar de um, com abstração do outro”, “não se pode considerar a propriedade imobiliária com abstração do proprietário, nem a renda, sem a pessoa que a recebe, etc.”⁸⁶. Dessa forma, coloca que a classificação entre impostos pessoais e reais repousa justamente na tônica da lei em dar maior ênfase a um ou outro aspecto para efeito de modular o montante do tributo⁸⁷.

De forma semelhante, Luciano Amaro distingue a classificação de impostos pessoais e reais na predominância de características subjetivas ou objetivas no fato gerador, “se o tributo leva em consideração aspectos pessoais do contribuinte (nível de renda, estado civil, família etc.), ele se diz pessoal. Real será o tributo que ignore esses aspectos”⁸⁸. Mas pondera que com frequência essas características pessoais/subjetivas ou reais/objetivas se combinam numa mesma espécie tributária.

Outros autores, ainda que neguem relevância à classificação e afirmem ser ela falha, a apresentam de tal sorte simplificada que lhe dão outro sentido, redimensionando-a de modo que a distinção em pessoais e reais esteja no intuito de que a matriz de incidência esteja assentada, respectivamente, nas pessoas ou nas coisas, ou seja, “impostos pessoais seriam aqueles que incidissem sobre as pessoas, e reais os que incidissem sobre as coisas”⁸⁹, ou, em outra fórmula, impostos pessoais referir-se-iam a pessoas, e impostos reais a coisas⁹⁰.

Como há de se notar, não assiste à classificação qualquer significado ou relevância jurídica, e mesmo didaticamente pouco ou nada diz. Por exemplo, se se insiste que um

⁸⁵ “São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da h.i. (o que não significa que a lei não tenha aspecto pessoal; tem, porém este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto).

São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i.. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da h.i. que não se pode conhecer este sem considerar concomitantemente aquele.” (ATALIBA, 2002, p. 141-142)

⁸⁶ ATALIBA, 2002, p. 107

⁸⁷ Ibid. loc cit.

⁸⁸ AMARO, 2012, p. 111

⁸⁹ COELHO, 2003, p. 14

⁹⁰ CARRAZA, 2010, p. 542

imposto pessoal toma por referência a pessoa e um imposto real uma coisa, que incidem ou sobre pessoas ou sobre coisas, seguindo à risca a classificação nesses moldes, nem mesmo o imposto de renda seria um imposto pessoal, posto que, rigorosamente, o IR não tem por hipótese de incidência a pessoa, mas a renda da pessoa, que, se juridicamente não é uma coisa, muito menos é uma pessoa para fins de classificação do imposto. Nesse sentido radical, considerada a matriz tributária de todos os impostos discriminados na Constituição, todos seriam impostos reais.

Antonio Carrazza desqualifica a classificação de outra forma: tem para si que a distinção entre impostos reais e pessoais nada tem de jurídica, posto que, “juridicamente, todos os impostos são pessoais, na medida em que o contribuinte é sempre uma pessoa”, que em toda relação jurídica, e notadamente no caso da relação impositiva tributária, só pode figurar uma pessoa, nunca uma coisa⁹¹. De igual modo, Sacha Calmon aponta a falha da classificação no fato de todos os impostos sempre serem pagos por pessoas, exemplificando que mesmo os impostos sobre o patrimônio atingem o proprietário independentemente da coisa⁹².

Realmente, bem compreendendo a interconexão necessária e insuperável entre a realidade econômica que se quer tributar e a pessoa que se encontra em relação com a materialidade da hipótese normativa, apesar de recorrente, a classificação é de todo insubsistente, posto que, retomando a perspectiva da capacidade contributiva, é absurdo cogitar-se da materialidade de um fato econômico abstraindo-se do contribuinte, e, no viés da pessoalização constitucionalmente pretendida, todo imposto *deve ser* pessoal.

Com efeito, o princípio elencado no art. 145 tem por escopo estruturar o modelo de incidência e adequar o gravame fiscal às condições econômicas pessoais do contribuinte sempre que esse objetivo for possível, quantificando o imposto devido de acordo com cada situação concreta⁹³, diante da constatação básica de que é sempre uma pessoa que figurará no polo passivo da obrigação tributária, que arcará com o ônus tributário, e não uma coisa, que não tem relevância para o direito senão associada a uma pessoa.

Dimensionado dessa maneira, parece-nos evidente que inexistente critério jurídico para classificar os impostos em reais e pessoais. E ainda que se insista na classificação, resta claro que mesmo os impostos tidos por reais devem ser modulados pela capacidade contributiva e

⁹¹ CARRAZA, 2010, p. 542

⁹² COELHO, op. cit., p. 14

⁹³ Advertidamente, Luciano Amaro: “É óbvio que não se pretende definir na lei o imposto de cada pessoa, mas sim estruturar o modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos (número de dependentes, volume de despesas médicas etc.) sejam levadas em consideração para efeito de quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta.” (AMARO, 2012, p. 165)

pautados por critérios de personalização que os adequem à situação econômica concreta da pessoa.

Diversamente, a pretensão de se ter uma tributação guiada pela pessoalização dos impostos e a estruturação da matriz tributária em termos de capacidade contributiva encontra óbice na repercussão econômica de determinados tributos, isto é, na possibilidade de que o ônus tributário seja suportado por terceira pessoa que não o contribuinte, o que abre espaço para a classificação dos impostos em diretos e indiretos⁹⁴.

A distinção entre impostos diretos e indiretos está ancorada no fenômeno econômico da repercussão do encargo tributário: imposto direto é aquele que tem a carga suportada pelo próprio contribuinte, pela pessoa que pratica o verbo nuclear do tipo e que tem o dever jurídico de pagar o tributo, e imposto indireto é aquele em que a carga tributária não é suportada pelo contribuinte, mas é repassada para terceiros, isto é, o encargo repercute, embutido no preço de um bem, mercadoria ou serviço (daí diferenciando-se as figuras do contribuinte de fato e do contribuinte de direito, respectivamente, a pessoa em lei elencada como sujeito passivo da obrigação tributária e o terceiro alheio a relação jurídica e à obrigação, mas que de fato suporta o encargo da exação).

Luciano Amaro coloca a classificação de fundo econômico, mas com reflexos jurídicos, nos seguintes termos: tributos diretos são devidos de direito pela mesma pessoa que de fato suporta o ônus do tributo, já os indiretos são devidos “de direito” por uma pessoa (“contribuinte de direito”), mas são suportados por outro, “contribuinte de fato”: “o ‘contribuinte de direito’ recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o ‘contribuinte de fato’”, como acontece com os tributos sobre o consumo de bens e serviços⁹⁵.

Já na trilha de Carrazza⁹⁶, impostos diretos são impostos que não repercutem, são aqueles cujas cargas econômicas são suportadas pelo realizador da hipótese descrita na norma, pelo contribuinte, enquanto os impostos indiretos são caracterizados pelo fenômeno da repercussão, de tal sorte que quem suporta o encargo econômico não é o contribuinte designado em lei, mas um terceiro, geralmente o consumidor final, tido como contribuinte de fato; isto é, o valor do imposto devido em etapas anteriores da cadeia de produção e comercialização é embutido no valor final do bem ou serviço, de modo que quem arca

⁹⁴ É nessa esteira, por exemplo, que Sasha Calmon coloca o caráter pessoal indicado pela constituição como o desejo de que a pessoa seja tributada por suas características pessoais, pela sua capacidade contributiva, sem possibilidade de repassar, transferir, repercutir o encargo tributário a terceiros (COELHO, 2003, p. 14).

⁹⁵ AMARO, 2012, p. 111

⁹⁶ CARRAZZA, 2010, p. 541

economicamente com ele é o consumidor, contribuinte de fato, e não o comerciante ou produtor, contribuinte de direito.

A classificação é de cunho essencialmente econômico, e parte da doutrina lhe declara uma ausência de juridicidade e afirma até mesmo que é irrelevante para o trato do direito tributário⁹⁷, já outros reconhecem sua importância mais às ciências financeiras do que ao direito tributário, mas atestam sua juridicidade no que tange à restituição de tributo indevidamente pago e na possibilidade juridicamente qualificada de repassar o encargo financeiro, apontando, contudo, a falta de cientificidade ao conceito de tributos diretos e indiretos, posto não existir critério capaz de determinar quando um tributo tem o ônus suportado pelo contribuinte ou quando é repassado a terceiros, haja vista que, de um modo ou de outro o encargo do tributo pode ser repassado mesmo que não se trate de um típico imposto indireto⁹⁸.

Ao que nos parece, é de todo equivocada a percepção que não atribui relevância jurídica à diferenciação dos tributos em diretos e indiretos. Realmente, o debate a respeito de quem suporta o ônus tributário, quem paga a conta, é central à discussão da justiça de um sistema tributário, e fechar os olhos para o fenômeno da repercussão econômica é passar ao largo da estrutura tributária nacional regressiva em vigor e da sistemática reprodução de injustiças por meio do sistema de tributos.

E mesmo em termos de dogmática e direito positivo a transferência do encargo financeiro é importante na operacionalização do direito, tendo, inclusive, pertinência no direito processual, haja vista o reflexo direto na legitimidade para pleitear repetição de

⁹⁷ Nesse sentido CARRAZA, 2010, p. 541 (“Esta classificação, em rigor, não é jurídica, já que, perante o Direito, é despidendo saber quem suporta a carga econômica do imposto. O que importa, sim, é averiguar quem realizou seu fato imponible, independentemente de haver, ou não, o repasse do valor do imposto para o preço final do produto, da mercadoria, do serviço, etc.”) e ATALIBA, 2002, p. 143 (“No Brasil, para os juristas, essa classificação é irrelevante, salva para interpretar certas normas de imunidade ou isenção, pela consideração substancial sobre a carga tributária, em relação à pessoa que a suportará”).

⁹⁸ “A classificação dos tributos em diretos e indiretos não tem, pelo menos do ponto de vista jurídico, nenhum valor científico. É que não existe critério capaz de determinar quando um tributo tem o ônus transferido a terceiro, e quando é o mesmo suportado pelo próprio contribuinte. O imposto de renda, por exemplo, é classificado como imposto direto, entretanto, sabe-se que nem sempre o seu ônus é suportado pelo contribuinte. O mesmo acontece com o IPTU, que em se tratando de imóvel alugado é quase sempre transferido para o inquilino.” (MACHADO, 2005, p. 207).

E ainda a advertência de Luciano Amaro: “É preciso ter cautela com essa rotulagem. Juridicamente, todo contribuinte é de direito, pois é a lei que o define. Conforme, numa análise já de conteúdo econômico, o ônus seja ou não por ele suportado, é que se dirá se há ou não a figura do contribuinte de fato, como personagem diversa.

Essa classificação é fonte de incertezas, pois não raras vezes tributos ditos “indiretos” não são repassados a terceiros, mas suportados pelo próprio contribuinte de direito. Por outro lado, é difícil encontrar um tributo dito “direto” que não possa, por algum mecanismo, ser “embutido” no preço de bens ou serviços e, portanto, “repassado” a terceiros” (AMARO, 2012, p. 112).

indébito de tributo indevidamente recolhido, conforme previsão positivada no art. 166 do Código Tributário Nacional⁹⁹.

Posta de lado a problemática da dificuldade de critério para conceituar alguns impostos como direitos ou indiretos em determinadas situações, é principalmente nos impostos sobre o consumo que o fenômeno da repercussão tributária tem relevo. Muitas das situações jurídicas que configuram fatos geradores desses impostos ocorrem nas diversas fases da cadeia produtiva, nas operações perpetradas pelos agentes econômicos de produção e circulação de bens e serviços, contribuintes de direito, no entanto, pela estrutura própria desses tributos, o encargo financeiro é agregado ao preço das mercadorias, de forma que quem arca, de fato, com o ônus tributário é o consumidor final.

Diante da estrutura própria dos impostos sobre o consumo, da repercussão do encargo sobre os mercados de consumo, sobressai-se que nesses impostos o princípio da capacidade contributiva não tem como ser estritamente observado, tendo em conta que a carga econômica é suportada indistintamente pelo consumidor final, que será onerado independentemente de suas condições pessoais.

Como vistas a contornar a repercussão tributária e procurar adequar o grave fiscal à capacidade contributiva do consumidor, além de intentar não onerar o consumo de um nível básico de bens que não denotam capacidade para contribuir, a técnica tributária usa-se da seletividade (que determina a aplicação de alíquotas diferenciadas de um mesmo imposto a diferentes objetos em razão do legítimo critério da essencialidade do bem) e da não cumulatividade de impostos em cada etapa do processo produtivo (tributando apenas o agregado ao bem em cada fase da cadeia de produção).

Assim, por exemplo, para os dois impostos sobre o consumo mais típicos ao nosso sistema, o ICMS e o IPI, a Constituição expressamente prevê a seletividade em razão da essencialidade dos produtos, mercadorias e dos serviços, além da técnica da não cumulatividade, de forma que se compense o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas etapas anteriores, incidindo apenas sobre o valor agregado.

Nessa perspectiva, Regina Helena Costa observa que a dificuldade de operacionalizar o princípio da capacidade contributiva na imposição tributária indireta reside na exata inviabilidade de imprimir feição pessoal aos impostos indiretos, e pondera que as técnicas da seletividade de alíquotas e da não cumulatividade (do IPI e do ICMS) são verdadeiros

⁹⁹ Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

expedientes que demonstram a possibilidade de prestigiar o princípio da capacidade econômica ainda que impossível de se considerar as condições pessoais do indivíduo¹⁰⁰.

Contudo, mesmo que se utilize desses dois meios para adequar (obliquamente) os impostos indiretos à presumível capacidade contributiva das pessoas, ainda assim a tributação sobre o consumo não guarda correlação com o grau de riqueza do consumidor, pois não promove qualquer discernimento em relação às pessoas que de fato arcarão com o encargo tributário embutido nos preços de bens ou serviços, que suportarão um mesmo ônus independente de suas condições pessoais, daí se denotando a regressividade desses impostos.

Com efeito, quando se promove a seletividade de alíquotas em função da essencialidade dos bens de consumo e dos serviços, desonerando os de primeira necessidade, cumpre-se o objetivo de não tributar situações que não denotam capacidade de contribuir, resguarda-se o mínimo existencial e permite-se o mais amplo acesso a bens de necessidade básica, evitando o confisco de um conjunto de recursos primordiais. Porém, em via inversa, ao se promover alíquotas maiores para bens supérfluos, ou simplesmente que não se enquadram como de necessidades primárias, promove-se uma perversão no mercado de consumo, pois as pessoas de menor riqueza, ao adquirir tais espécies de produtos, arcarão com um ônus tributário maior do que aquelas de maior disponibilidade econômica.

Se de um lado se busca promover uma tributação mais acentuada para aquelas pessoas que têm condições materiais de fazer gastos mais ostensivos e em bens mais luxuosos, de outro onera de forma mais suntuosa as pessoas de menor riqueza que se engendrem em tais tipos de gastos. De forma mais radical, pode-se dizer até que reproduz um sistema em que apenas quem detém muito pode se dar ao luxo de consumir determinados tipos de bens, afastando, por meio da tributação, pessoas de menor poder aquisitivo do acesso a certos bens e serviços.

Com isso não se nega a operabilidade da capacidade contributiva por meio de técnicas de gradação como a progressividade para toda sorte de impostos, reais, pessoais, diretos e indiretos, nesses últimos gravando com alíquotas maiores coisas e produtos só adquiridos pelos muito ricos¹⁰¹, porém, há de se reconhecer que a adequação da tributação à capacidade econômica, à pessoalização constitucionalmente pretendida, tal como hoje é praticada, não é plenamente alcançada nos tributos indiretos. Ao revés, na prática, a tributação sobre o consumo é indelevelmente regressiva, onerando mais quem menos tem.

¹⁰⁰ COSTA, 1995, p.54

¹⁰¹ “A progressividade das alíquotas é justamente a resposta técnica à gradação da carga vindicada pelo princípio da capacidade contributivas nos impostos “pessoais” e até nos “reais”, “indiretos” ou de “mercado” quando grava com alíquotas maiores coisas e produtos só adquiridos pelos muito ricos” (COELHO, 2003, p.23)

E comparando-se as três bases tributárias usuais, é sobre o patrimônio e a renda que os impostos encontram substrato direto que os adequem à pessoalização e amoldamento à capacidade contributiva, em especial por meio da operacionalização da igualdade vertical do sistema tributário por meio da progressividade, posto que essas bases revelam sem maiores dificuldades correspondência imediata com a capacidade econômica individual.

4. A tributação sobre a propriedade imóvel

Como dito alhures, atualmente a constituição prevê seis impostos que tem por matriz de incidência o patrimônio pessoal: imposto sobre a propriedade territorial rural, imposto sobre grandes fortunas, imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos, imposto sobre a propriedade de veículos automotores, imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis ou de direitos reais sobre bens imóveis.

Desses impostos, o ITR e o IPTU tomam por hipótese de incidência a situação de titularidade do domínio da propriedade imóvel rural ou urbana.

Focando no objetivo do presente texto, far-se-á na sequência um breve apanhado histórico dos impostos sobre a propriedade imóvel rural ou urbana nas constituições brasileiras de modo a proporcionar uma perspectiva histórica dos impostos sobre a propriedade imóvel, uma breve síntese das disposições normativas do CTN e por fim discorrer-se-á sobre o entendimento do STF sobre a progressividade do IPTU em função do número de imóveis do contribuinte.

4.1. Os impostos sobre a propriedade imobiliária nas constituições do Brasil e no CTN

Atualmente, a Constituição Federal de 1988 prevê dois impostos que incidem sobre o patrimônio que têm por regra matriz o exercício do direito de propriedade sobre bens imóveis: o imposto sobre a propriedade rural (ITR), de competência da União (art. 153, VI), e o imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana (IPTU), de competência dos municípios e do Distrito Federal (art. 156, I).

Contudo, ao longo de nossa história constitucional, esse nem sempre foi o delineamento desses impostos, que já se apresentaram sobre competências diferentes e regras matrizes sensivelmente distintas, mas não de todo afastadas das que se têm hoje.

A Constituição imperial de 1824, primeira do Brasil independente, editada sob a égide de um arranjo sociopolítico aristocrático-escravagista, em um contexto de economia agrária, baseada nos grandes latifúndios e na concentração de poderes institucionais na figura do Imperador, nada ou pouco dispunha sobre a tributação¹⁰². Atribuía à Assembleia Geral a

¹⁰² Art. 15. *E' da attribuição da Assembléa Geral*

X. *Fixar annualmente as despesas publicas, e repartir a contribuição directa.*

Art. 36. *E' privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa.*

competência para fixar as despesas públicas e “repartir a contribuição direta” (art. 15, X), reservava de forma lacônica à iniciativa sobre impostos à Câmara dos Deputados (art. 36, I) e elencava como garantia individual que “*ninguem será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres*” (art. 179, XV).

Em 15 de novembro de 1889, a monarquia foi derrubada em um golpe militar e substituída por um governo de matiz republicano, em meio a um complexo contexto de superação da estrutura política imperial que não mais se alinhava com a economia, de mudanças da estrutura social pelo crescimento urbano, diversificação do comércio, crescimento de profissões liberais e do meio estudantil, e do afloramento de classes intermediárias aos senhores e aos escravos, substituição política que passou também pelo desgaste da figura do Imperador, pelas indisposições do poder político com a Igreja, e por problemas com o Exército, além da Abolição da Escravatura em 1888.

Nesse novo cenário, conhecido como República Velha, o novo regime político, avesso à centralização que reinou no Império, por meio da Constituição de 1891 instaurou o federalismo, que no campo da tributação refletiu na discriminação constitucional da competência tributária entre a União e os Estados, tendo sido reservado aos últimos a competência exclusiva de “decretar impostos sobre os imóveis rurais e urbanos” (art. 9º, II)¹⁰³.

Sobreveio o golpe político de 1930, que pôs fim à República Velha, e instaurou a Segunda República, sob a presidência de Getúlio Vargas. No novo quadro político, a Constituição de 1934 conferiu autonomia aos Municípios e repartiu a competência tributária entre a União, os Estados e os Municípios. No que tange aos impostos sobre a propriedade imóvel, conferiu aos Estados o imposto sobre a “propriedade territorial, exceto a urbana” (art. 8º, I, a)¹⁰⁴, e aos Municípios “os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda” (art. 13, §2º, III)¹⁰⁵.

I. Sobre Impostos.

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Cívicos, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

[...]

XV. Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

¹⁰³ Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

2º) sobre Imóveis rurais e urbanos;

¹⁰⁴ Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

a) propriedade territorial, exceto a urbana;

¹⁰⁵ Art 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente:

A Constituição de 1937, outorgada pelo governo despótico de Getúlio Vargas, vigente durante o período totalitário do Estado Novo, manteve as mesmas regras de competência da Constituição anterior, tendo alterado tão somente o desenho constitucional do imposto sobre a propriedade imóvel localizada em área urbana, que passou a ser designado tão somente como “imposto predial e territorial urbano” (art. 28, II).

Nas constituições seguintes, a do realinhamento democrático de 1946, a autoritária de 1967, do Regime Militar, e na vigente Constituição Cidadã de 1988, assentadas no federalismo, promoveu-se uma repartição de competências que retirou da atribuição estadual e reservou à União o imposto sobre a propriedade imobiliária rural, denominado desde então “imposto sobre a propriedade territorial rural” (CF 46, art. 15, VII; CF 67, art. 22, III; CF 88, art. 153, VI), e conservou-se na autoridade municipal o imposto predial e territorial urbano (CF 46, art. art.29, I (redação original); CF 67, art. 25, I; CF 88, art. 156, I).

No plano infraconstitucional, com fundamento na emenda constitucional nº 18 de 1965, que iniciou um verdadeiro processo de efetivação de consistência sistêmica do direito tributário¹⁰⁶, foi editada a Lei 5.172, reguladora de normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, posteriormente denominada Código Tributário Nacional (art. 7º do Ato Complementar nº 36 de março de 1967), e recepcionada nos regimes constitucionais seguintes como lei ordinária com status de lei complementar, haja vista que as constituições de 1967 e seguintes estabeleceram caber à lei complementar dispor sobre normas gerais de direito tributário.

Dessa forma, o CTN, ao discriminar os impostos sobre o patrimônio, discorre sobre as situações que configuram fato-gerador dos impostos sobre a propriedade imobiliária, bem como respectivas bases de cálculo e contribuintes.

Assim, como dispõe o Código Tributário, fator gerador desses impostos é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana do Município, no caso do ITR, ou nela localizado, no caso do IPTU (arts. 29 e 32 do CTN), e contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (arts. 31 e 34). Por seu turno, a base de cálculo do imposto sobre a propriedade territorial rural é o valor fundiário (art. 30), o valor da terra nua, sem nenhuma

§ 2º - Além daqueles de que participam, *ex vi* dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda;

¹⁰⁶ Discorre Cristiano Kinchescki que o sistema tributário, como conjunto harmônico de princípios, regras e institutos disciplinadores da atividade tributária estatal só surge com a reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965. Antes disso, em vista da falta de rigor sistêmico, segundo entende, seria mais adequado falar-se em uma “legislação tributária”. (ver KINCHECKI, p. 131-138).

benfeitoria¹⁰⁷, ao passo que a base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é o valor venal do imóvel (art. 33), o valor de mercado do bem, sem encargos financeiros.

Como há de se notar, o fato gerador desses dois impostos é essencialmente a titularidade ativa de uma relação complexa¹⁰⁸ que conecta o contribuinte a um bem imóvel. A hipótese de incidência é a existência do direito de propriedade sobre imóveis ou a sua posse – o exercício de fato de alguma ou algumas das faculdades inerentes à propriedade ou ao domínio, a manifestação exterior da condição de dono, a situação de fato qualificada (e protegida pelo direito) pela intenção de se servir do bem como se proprietário fosse. E o fundamento para se tributar o patrimônio traduzido em propriedade imobiliária, em direito que em determinada perspectiva vincula a pessoa à coisa, está na sua manifesta expressão de valor e conteúdo econômico, na indicação de riqueza que representa, e, por consequência, na evidência de capacidade contributiva que, *a priori*, denota¹⁰⁹.

Já o contribuinte é a pessoa que se encontra na posição de titularidade do direito real ou da posse (proprietário do imóvel, titular do domínio útil, ou possuidor a qualquer título), sendo que o possuidor só pode ser considerado contribuinte se sua relação com a coisa for de dela se servir como proprietário, e não se sua posse for direta em razão de algum título contratual de comodato, como a do locatório, do arrendatário e outras figuras afins de direito civil.

¹⁰⁷ MACHADO, 2005, p. 346

¹⁰⁸ Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald lecionam que a propriedade é um direito complexo que se instrumentaliza pelo domínio, que por sua vez é a substância econômica da propriedade que possibilita ao seu titular o exercício de um feixe de atributos consubstanciados nas faculdades de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa que lhe serve de objeto. Nessa esteira, o direito subjetivo de propriedade concerne à relação complexa que se forma entre o titular e a coletividade de pessoas e que tem por objeto o dever geral de abstenção dos não proprietários, na necessidade de respeitarem o exercício da situação de ingerência econômica do titular sobre a coisa. E ainda colocam em tela: “De fato, bem esclarece Denis Larrer Rosenfield que o direito de propriedade é uma representação legal de bens que podem ser livremente negociados. Não se trata de ‘uma relação direta de uma pessoa com um bem determinado, mas um sistema legal de reconhecimento; isto faz com que este bem possa passar livremente das mãos de uma pessoa à outra’.

A propriedade não é o retrato material do imóvel com as características físicas, mas a feição econômica e jurídica que representa formalmente, dotando o proprietário de uma situação ativa que lhe permite o trânsito jurídico de titularidades e a proteção plena do aparato jurisdicional. O título representativo da propriedade é apenas a parte visível de um bem intangível que resume um conjunto integrado e controlável de informações que circulam entre cartórios, registros, instituições financeiras e Estado, promovendo segurança e confiança intersubjetiva” (FARIAS; ROSENVALD, 2013, p. 262-263 – grifo nosso).

¹⁰⁹ Como anota Carrazza, “em relação aos impostos sobre a propriedade (imposto territorial rural, imposto predial e territorial urbano, imposto sobre a propriedade de veículos automotores, etc.), a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem, porque a riqueza não advém apenas da moeda corrente, mas do patrimônio, como um todo considerado”. (CARRAZZA, 2010, p. 98)

A base de cálculo, por sua vez, é o tamanho da expressão econômica do imóvel, a ser considerado no cálculo do montante da dívida tributária, calculada pela combinação da base de cálculo com uma alíquota, um percentual que indica o valor do tributo devido.

No que toca às alíquotas, não há qualquer previsão constitucional ou na lei complementar que determine balizas máximas e mínimas. Constitucionalmente, de forma expressa para esses impostos, só há a previsão da progressividade como instrumento de reforma agrária e de política urbana, de forma que o ITR seja progressivo de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, § 4º, I) e que o IPTU seja progressivo no tempo em razão da desídia do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado em lhe promover adequado aproveitamento nos termos do Plano Diretor do Município, e, desde a Emenda Constitucional nº 29 de 2000, a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel e a seletividade de alíquotas de acordo com a localização e utilização do imóvel.

Como trabalhado em capítulo anterior, essas não são as únicas progressividades possíveis ao nosso sistema. Em realidade, a progressividade como instrumento de equidade vertical é corolário do princípio da capacidade contributiva ou capacidade econômica (que nada mais é do que um princípio decorrente da igualdade no campo do agir tributário)¹¹⁰, sendo prescindível que esteja prevista expressamente na Constituição. Por outro lado, as progressividades decorrentes de diretrizes político-agrárias ou urbanísticas não são decorrência lógica e necessária da capacidade contributiva, motivo pelo qual é mais palpável entender o porquê de estarem previstas de forma expressa no texto da Constituição, de modo que o constituinte atestou a legitimidade da utilização política e extrafiscal da progressividade para esses dois impostos.

Porém, a tributação progressiva sobre o patrimônio encontra certas resistências no cenário nacional, em especial no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sobretudo a partir de debates a respeito dos impostos sobre a propriedade imobiliária. Na década de 70, por exemplo, a Corte Constitucional sumulou entendimento no sentido da inconstitucionalidade da fixação de adicional progressivo IPTU em função do número de imóveis do contribuinte, e

¹¹⁰ “Essa última progressividade não cresce ano a ano no funil do tempo [progressividade do IPTU com matriz na capacidade contributiva, nos termos do art. 145, § 1º da CF], como a anterior [progressividade extrafiscal no tempo]. Nesta, o imposto em si é estruturado com alíquotas progressivas e, pois, menores e maiores no espelho do tempo (alíquotas existentes num mesmo instante). O STF não pensa assim. Entende, à altura de 1997, que o IPTU, por ser imposto real, deve ter alíquota única. Só varia a base de cálculo. No primeiro caso, a meta optata é remover obstáculos ao plano diretor. Na segunda, procura-se, em função da pessoa do proprietário (imóveis mais valorizados, número de imóveis possuídos, tamanho da propriedade imóvel etc.), fazer atuar o princípio da capacidade contributiva. O princípio da pessoalidade ressurgiu dominante.” (COELHO, 2003, p. 211).

já em meados da década de 90 reverberou e ganhou força no STF a tese de que a progressividade não se compatibilizaria com os impostos de natureza real, o que culminou no ano de 2003 na edição de enunciados sumulares a respeito da inconstitucionalidade da progressividade do IPTU e do ITBI em razão do valor venal do imóvel¹¹¹.

Aborda-se na sequência a súmula 589 da Corte Constitucional, segundo a qual é inconstitucional o adicional de progressividade do IPTU em razão do número de imóveis do contribuinte.

4.2. A súmula 589 do Supremo Tribunal Federal

Segundo o entendimento sumulado de número 589 do Supremo Tribunal Federal, aprovado na sessão plenária de 15 de dezembro de 1976, “é inconstitucional a fixação de adicional de progressividade do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”.

O enunciado toma por precedentes os Recursos Extraordinários 69784, julgado em março do ano de 1975, e 80858, julgado em setembro do mesmo ano, sendo que as razões de decidir do segundo acórdão apenas se reportam ao primeiro.

A fim de evitar redundâncias, focar-se-á exclusivamente no RE 69784.

No processo de origem que culminou posteriormente no acórdão do STF, discutiu-se a nulidade de lançamento do imposto territorial urbano do Município de Americana, no Estado de São Paulo, em razão de um critério dúplice de quantificação do montante devido, que tinha uma parte calculada sobre o valor venal do imóvel e outra referente a um adicional progressivo para as pessoas que tivessem mais de um terreno.

A lei municipal 614 de outubro de 1964¹¹², no *caput* do art. 1º, instituiu IPTU com uma alíquota de 1% sobre o valor venal dos terrenos, prevendo nos três parágrafos do

¹¹¹ Súmula 656: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.

Súmula 668: É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

¹¹² “Art. 1º - O Imposto Territorial Urbano incidirá sobre o valor venal dos terrenos, na percentagem de 1 % (um por cento).

§ 1º - Para os terrenos sem calçadas, nos logradouros onde existem guias e sarjetas: 1,5% (um e meio por cento).

§ 2º - Para os terrenos sem muros, onde existem guias e sarjetas: 2% (dois por cento).

§ 3º - Para os terrenos sobre os quais existem prédios condenados, incendiados ou em ruínas, a partir do sexto mês, exclusive, da data em que se verificar a interdição ou incêndio: 2% (dois por cento).

Art. 2º - Os proprietários de mais de um terreno pagarão, sobre o lançamento de cada um deles, um adicional, na seguinte conformidade:

dispositivo algumas hipóteses de alíquotas diferenciadas em razão do estado de conservação do imóvel: alíquota de 1,5% para terrenos sem calçadas, nos logradouros onde existissem guias e sarjetas, alíquota 2% para terrenos sem muros e alíquota de 2% para terrenos nos quais existissem prédios condenados, incendiados ou em ruínas. Mas, além disso, previa em seu art. 2º que o proprietário de mais um terreno pagaria, sobre o lançamento de cada um deles, um adicional, da seguinte forma: 20% para os que possuísssem dois ou três terrenos, 30% para os que possuísssem de quatro a seis, 40% para sete a dez terrenos, 50% para onze a vinte, e 60% para mais de vinte e um terrenos.

Diante dessa previsão legal, discutiu-se no caso a legitimidade e constitucionalidade do disposto no art. 2º, do adicional progressivo em razão do número de terrenos do contribuinte.

Tendo em vista que o Tribunal de Justiça de São Paulo havia acolhido o pleito do contribuinte e afastado a aplicação do adicional progressivo de alíquotas, o Município de Americana manejou o competente RE ao argumento de violação dos artigos 25 e 150, § 1º, da Constituição de 1967, respectivamente a regra de competência que atribuíra aos Municípios a instituição do IPTU e o princípio de igualdade perante a lei¹¹³.

No STF, por maioria, negou-se conhecimento ao recurso extraordinário, restando ementado que o imposto em voga extrapolava o conceito de base de cálculo do art. 33 do Código Tributário Nacional, vulnerava a competência residual da União para instituir outros impostos não previstos na Constituição (art. 19, § 6º)¹¹⁴ e não se enquadrava na competência tributária dos municípios (art. 25, I). Elaboraram votos negando conhecimento ao recurso os

a) Para os que possuem de dois a três terrenos 20%;

b) de quatro a **seis** terrenos 30%;

c) de sete a dez terrenos 40%;

d) de onze a vinte terrenos 50%;

e) de vinte e um terrenos por cima 60%.

§ 1º - Para os fins da presente lei é considerado terreno o que possuir área de até 300 metros quadrados;

§ 2º - Quando se tratar de gleba maior, unificada, encontrar-se-á o número de terrenos, dividindo-se o total da área pelo divisor 300 (trezentos).”

¹¹³ Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

Art 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 1º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção, de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas. O preconceito de raça será punido pela lei.

¹¹⁴ § 6º - A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os arts. 22 e 23 e que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei federal.

então ministros Djaci Falcão, Bilac Pinto, Rodrigues Alckmin e Cordeiro Guerra, ficando vencido o ministro Aliomar Baleeiro, que conhecia e dava provimento ao recurso.

Em atenção a uma análise mais minuciosa, destacar-se-ão os argumentos centrais de cada um dos votos proferidos no julgamento do recurso.

Djaci Falcão, relator do recurso, invocou como razão de decidir que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana estaria situado no âmbito dos impostos reais ou objetivos, decretados sob a consideração única da matéria tributada, abstraindo-se das condições pessoais do contribuinte, concentrando-se na materialidade do fato-gerador, sem considerar as circunstâncias peculiares da pessoa ou sua capacidade contributiva, baseando-se unicamente no valor da matéria tributada, ao contrário do que aconteceria com os impostos pessoais.

Consignou em seu voto que o art. 33 do CTN elenca o valor venal do imóvel como base de cálculo do imposto, estatuinto o valor venal de modo rígido no negócio jurídico de compra e venda à vista. Assim, como entendeu, o legislador teria somente considerado a materialidade da coisa, sem tomar em conta as condições pessoais do contribuinte, não se reportando às circunstâncias relacionadas com a capacidade econômica, e não tendo querido levar em consideração elementos de sua capacidade contributiva.

Com essas ponderações, teve para si que o art. 2º da Lei 614 de Americana teria se desgarrado da diretriz dos impostos reais e da regra da base de cálculo do art. 33, haja vista ter se imiscuído nas condições pessoais do contribuinte, na circunstância de ser proprietário de mais de um imóvel, como se esta constituísse fator essencial do valor venal de cada terreno. Em seu juízo, o legislador municipal teria considerado de modo ilegítimo o patrimônio imobiliário do contribuinte.

Indo além, a norma impugnada teria criado um imposto que tem por fato gerador a qualidade de proprietário de mais de um imóvel (terreno) e não a propriedade, configurando um imposto novo, sobre o proprietário, e não mais sobre a propriedade. Nessa esteira, julgou que não haveria autorização para esse novo imposto municipal, visto que a Constituição de 1967 somente admitia a criação de novos impostos pela União e, no caso, estar-se-ia diante de um imposto novo sobre o patrimônio imobiliário do proprietário, fora da competência municipal.

O adicional de progressividade em voga feriria, portanto, a Constituição e o CTN.

Bilac Pinto chegou à mesma conclusão do relator, porém dispensou argumentos sensivelmente diferentes.

Discorreu que o imposto territorial urbano, segundo o Código Tributário, era definido por três elementos: (i) o elemento objetivo ou material, o fato gerador, que é a propriedade, a posse ou o domínio útil, (ii) o elemento subjetivo, o contribuinte, e (iii) o elemento financeiro, a base de cálculo, que é o valor do imóvel para o IPTU. E quando o legislador, ao instituir um adicional de progressividade, introduzisse alteração em qualquer dos três elementos correria o risco de descaracterizar o imposto, transformando-o em tributo de outra espécie.

Dispôs então que o ente tributante, ao criar adicionais que visassem introduzir a progressividade, deveria manter rigorosa obediência aos elementos que compõe cada tributo, e que se para o adicional se adotasse fato gerador diverso ou outra base de cálculo, o adicional perderia as características do respectivo imposto para tornar-se imposto autônomo e de índole diversa.

No caso em tela teria ocorrido esse desvirtuamento, pois o legislador municipal teria desprezado a regra de que a base de cálculo é o valor venal do imóvel, e teria criado outro tributo.

Exemplifica ainda que um contribuinte que possuísse um terreno de 300 m² e de valor de Cr\$ 200.000,00 e outro contribuinte proprietário de 30 lotes de 300m² cada um, mas valendo todos eles os mesmos Cr\$ 200.000,00, estariam sujeitos a alíquotas diferentes. Assim “se o imposto territorial urbano tem como fato gerador o valor venal do imóvel”¹¹⁵, violaria o CTN e a Constituição submeter proprietários de imóveis de mesmo valor a imposições desiguais.

A inconstitucionalidade estaria no adicional progressivo que teria por base a extensão do patrimônio territorial, e não o valor venal. E a Constituição não teria conferido aos Municípios competência para tributar o patrimônio imobiliário pela sua área, mas somente pelo valor do imóvel. Apenas diante da competência residual da União, inscrita no art. 21, § 1º, da Constituição de 1969, o imposto seria legítimo.

Por sua vez, Rodrigues Alckmin considerou que o adicional teria hipótese de incidência ou fato gerador situação alheia ao tipo que justificaria a existência do imposto, e que, se tivesse outro fato gerador, seria ilegítimo.

Pôs em tela que o que determina a incidência do imposto é a propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel, que o contribuinte é o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor, e a base de cálculo é o valor venal do bem. Que a relação jurídica de direito real

¹¹⁵ Voto proferido pelo Min. Bilac Pinto, p.35

constituiria a hipótese de incidência e que o valor do imposto medir-se-ia pela aplicação de uma alíquota sobre o valor venal.

Julgou, porém, que o adicional, quando teve em mira outros imóveis, saiu do quadro que configuraria o fato gerador, relativo a um dos bens. Assim, não seria só a relação de propriedade, de titular do domínio útil e de possuidor entre um terreno e o contribuinte que se consideraria para o imposto e seu adicional, mas algo estranho a essa relação: a existência de relação de direito real com outros imóveis:

[O] adicional recai sobre o fato de ter, o contribuinte proprietário de um terreno, outros terrenos. Não se trata, assim, de mero adicional, majoração de alíquota do tributo tendo à vista elementos da mesma relação tributada, mas de adicional que, concomitantemente com o imposto, vai atingir uma circunstância alheia ao fato gerador, ao fato de possuir, o contribuinte, outros bens de natureza imobiliária¹¹⁶.

Ponderou ainda que o adicional não estaria na competência do Município, posto que não atenderia à relação de existência de propriedade, domínio útil ou posse entre o contribuinte e um bem, que suporta o tributo, como unidade jurídica. Mas que recairia sobre algo alheio a essa relação tributada: ao número de bens imóveis que pertenciam ao contribuinte.

E ainda, segundo o ministro, o adicional não seria legítimo nem mesmo diante do art. 202 da Constituição Federal de 1946, que determinava que os tributos fossem pessoais sempre que isso fosse possível e que fossem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte¹¹⁷, regra não replicada nas constituições de 1967 e 1969.

Reputou-o, portanto, inconstitucional.

Por outro lado, discorreu que aceitaria alíquotas maiores com finalidades extrafiscais, mas desde que se considerassem elementos ínsitos à relação jurídica tributada, inclusive sobre propriedades de grande extensão com fito no loteamento, posto que a base de cálculo sempre seria o valor venal do bem, variando-se a alíquota com um objetivo legítimo de fins urbanísticos.

Além do mais, em seu entender, o adicional sobre o número de imóveis estaria forçando a alienação forçada dos bens, objetivo alheio à competência municipal.

Para Cordeiro Guerra o adicional de progressividade violaria o disposto nos arts. 32 e 33 do CTN (fato gerador propriedade e base de cálculo valor venal), e seria inconstitucional na medida em que não teria tomado por fundamento o valor da propriedade, mas a extensão dela ou o número de imóveis do contribuinte, afrontando a competência constitucional

¹¹⁶ Voto proferido pelo Min. Rodrigues Alckmin, p.43

¹¹⁷ Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

atribuída ao Município para tributar a propriedade urbana por seu valor venal, que independe do número de imóveis da pessoa. Mas do mesmo modo que Rodrigues Alckmin, Cordeiro Guerra disse que aceitaria a progressividade que tomasse em conta o valor venal, ou a extrafiscal com fins urbanos.

Por fim, cabe trazer o voto vencido de Aliomar Baleeiro, que conhecia e dava provimento ao recurso extraordinário, ao argumento de que não se estava diante de um novo imposto geral sobre o patrimônio imobiliário urbano, e que, portanto, não haveria violação à competência tributária dos Municípios e da competência tributária residual da União.

Conforme seu voto divergente, o fato de não viger mais à época o art. 202 da Constituição de 1946 não retirava o sustentáculo constitucional do imposto de Americana.

Esmiuçou ainda a similitude e o enquadramento da questão com a discussão travada no Recurso em Mandado de Segurança 16.789 – invocado como argumento pelo Município de Americana, RMS no qual, ao se julgar a progressividade da mesma lei, alegou-se simplesmente que inexistia inconstitucionalidade em face da Emenda 18/1965 e da Constituição de 1967, e que se talvez fosse injusto o critério discriminante do imposto, baseava-se, contudo, em critérios objetivos e finalidade social relevante –, e que nada se alterava sobre a então vigente constituição de 1969.

Discorreu ainda que o citado art. 202 da Constituição de 46 era meramente programático, e sua supressão do ordenamento em nada mudava a questão, posto que não havia qualquer vedação para a progressividade e pessoalidade de qualquer tributo nos regimes constitucionais pós-65, mas que ao revés, quando a Constituição pretendia vedar a gradação, o fazia expressamente, como ocorrera com as alíquotas do ICM por meio do §5º do art. 25 da Constituição de 1969 (*“A alíquota do impôsto à que se refere o item II será uniforme para tôdas as mercadorias nas operações internas e interestaduais...”*).

Destacou também o papel do tributo progressivo como instrumento de política legislativa e fiscal para o combate ao latifúndio, aos lotes baldios, às casas arruinadas e à especulação imobiliária, como meio de se promover o uso racional da terra urbana e a função social da propriedade, pretendida e explicitada pelo Estado inclusive no Estatuto da Terra (Lei 4.504/64), que trouxe expressamente o tributo progressivo como medida de reforma agrária em ser art. 47¹¹⁸.

¹¹⁸ Art. 47. Para incentivar a política de desenvolvimento rural, o Poder Público se utilizará da tributação progressiva da terra, do Imposto de Renda, da colonização pública e particular, da assistência e proteção à economia rural e ao cooperativismo e, finalmente, da regulamentação do uso e posse temporários da terra, objetivando:

I - desestimular os que exercem o direito de propriedade sem observância da função social e econômica da terra;

Entendeu estar-se diante de caso de *bis in idem*, legítimo, diferentemente do que ocorreria com uma bitributação:

Parece-me, *data venia*, haver paralogismo na tese de que o adicional não é o mesmo ITU porque o fato gerador seria o domínio ou a posse de 2 ou mais terrenos. O fato gerador é, como no ITU, a propriedade ou posse do terreno de área urbana, segundo o Código Tributário Nacional. A base de cálculo é que discrimina o número de lotes, para aplicação do critério progressivo.

O adicional é, pois, um *bis in idem* do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, que tem como fato gerador o domínio ou a posse de imóvel na área definida como urbana pelo Código Tributário Nacional.

Um adicional é uma nova aplicação do mesmo imposto, pelo fisco competente, em face do legitimado *bis in idem*, que não se confunde com a inconstitucional bitributação, esta caracterizada pela concorrência de governos diversos, um dos quais apenas será competente¹¹⁹.

Nesses termos, entendendo não haver mudança no quadro normativo ditado pelas Constituições anteriores, julgou não haver violação à competência residual, conhecendo e dando provimento ao recurso de modo a reformar o acórdão recorrido e declarar a constitucionalidade da lei de Americana.

Por maioria, conforme essa discussão, o plenário do Supremo Tribunal Federal negou conhecimento ao RE 69784, cujas razões de decidir posteriormente embasaram a aprovação da súmula 589, em dezembro de 1976, sedimentando o enunciado de que a instituição de alíquotas progressivas para o IPTU que tenham base no número de imóveis do contribuinte é inconstitucional.

4.4. Desconstruindo o enunciado sumular 589

Em que pese a súmula 589 ser bem datada em um período histórico próprio do Supremo Tribunal Federal, alguns dos argumentos levantados nas razões de decidir dos precedentes que lhe deram origem reverberaram na jurisprudência da Corte e na jurisprudência nacional, e inclusive na doutrina¹²⁰, repercutindo até hoje nos julgados de matéria tributária. Com efeito, ganhou força e foi predominante no entendimento da Corte que a técnica da progressividade seria incompatível com os tributos de natureza real.

II - estimular a racionalização da atividade agropecuária dentro dos princípios de conservação dos recursos naturais renováveis;

III - proporcionar recursos à União, aos Estados e Municípios para financiar os projetos de Reforma Agrária;

IV - aperfeiçoar os sistemas de controle da arrecadação dos impostos.

¹¹⁹ Voto proferido pelo Min. Aliomar Baleeiro, p. 28-29

¹²⁰ Assim, por exemplo, Aires F. Barreto: “A constituição veda a progressividade de impostos de caráter real, como o IPTU. Trata-se de área constitucional intocável, por integrar o conjunto de direitos e garantias atribuídos ao contribuinte pela Constituição.” (BARRETO, 2000, p. 960)

Apenas muito recentemente o tribunal guinou no sentido da aceitação da constitucionalidade da progressividade desses tributos, notadamente representados pelos impostos sobre o patrimônio, no julgamento do Recurso Extraordinário 562045/RS, julgado em fevereiro de 2013, no qual se reconheceu a constitucionalidade das alíquotas progressivas do ITCMD do Estado do Rio Grande do Sul.

Mas voltando ao RE 69784, da leitura de seus fundamentos se tira que os principais argumentos que o embasaram e que se encontram por detrás da edição da súmula 589 do Supremo Tribunal Federal foram que:

- (i) o imposto sobre a propriedade imobiliária urbana situa-se no âmbito dos impostos reais, objetivos, instituídos sob a realidade única da matéria tributada, sem se considerar as condições pessoais do contribuinte;
- (ii) o art. 33 do Código Tributário Nacional elenca como base de cálculo do imposto o valor venal do bem imóvel, o que indicaria a opção do legislador de somente considerar a materialidade da coisa, sem tomar e sem querer tomar em conta as condições pessoais do contribuinte, como sua capacidade econômica/contributiva;
- (iii) considerar para fins de tributação a circunstância de o contribuinte ser proprietário de mais de um imóvel destoa da norma do art. 33 do CTN, certo que o número de imóveis não é elemento do valor venal;
- (iv) o imposto predial e territorial urbano não é um tributo que tem por fato gerador a extensão do patrimônio imobiliário e não incide sobre o proprietário, mas pelo contrário, tem por hipótese impositiva a propriedade e sobre ela incide;
- (v) o adicional progressivo com base no número de imóveis toma por hipótese de incidência outra coisa que não o valor venal do imóvel (art. 33/CTN), o que configura um tributo sobre o tamanho do patrimônio e não sobre a propriedade, alheio portanto ao tipo que justifica a existência do imposto;
- (vi) por fim, o adicional progressivo, quando teve em mira outros imóveis, saiu do quadro que configuraria o fato gerador, relativo a um dos bens, o que teria rompido com a relação do contribuinte com um imóvel e teria considerado ilegitimamente a existência de relação de direito real com outros imóveis.

A despeito de esses argumentos terem florescido no âmbito da Corte Constitucional, nenhum subsiste a uma análise mais detida e comprometida com os princípios constitucionais e com uma dogmática rigorosa e coerente em sua estrutura.

Primeiramente, no que tangencia a consideração de que o IPTU é um imposto real, instituído sem qualquer consideração sobre as condições pessoais do contribuinte, há que se retomar o que já asseverado antes: não assiste à classificação dos tributos em reais e pessoais qualquer significado ou relevância jurídica, ao revés, juridicamente, todos os impostos são pessoais, pois sempre figurará na relação jurídica, como contribuinte, uma pessoa, nunca uma coisa, pessoa cuja condição individual e capacidade econômica quase sempre será passível de ser levada em conta na medição e na construção do montante de tributo devido.

Ademais, na perspectiva da capacidade contributiva é de todo absurdo cogitar-se da materialidade de um fato econômico abstraindo-se de quem tem a obrigação de pagar o tributo. Em um sistema afinado com uma distribuição equitativa dos ônus tributários, uma situação elencada como hipótese de incidência só representa adequadamente uma métrica de tributação se não tomada isoladamente, mas sim em conjunto com outras dimensões da riqueza individual que também denotem capacidade contributiva. É nesse viés que a Constituição determina que os impostos sejam pautados por critérios de personalização e que serão adequados à situação econômica concreta da pessoa.

De forma semelhante, Sacha Calmon Navarro Coêlho dispõe que o núcleo da hipótese de incidência do IPTU é o direito real da pessoa e não a coisa. E refuta o entendimento que toma por pressuposto de incidência do imposto o imóvel, que o classifica como tributo real e reputa ilícito considerar na quantificação do imposto a qualidade ou condição da pessoa proprietária, transmudando-o em imposto pessoal, por quatro razões: 1 – a diferença entre impostos reais e pessoais não é jurídica; 2 – quem paga o imposto é uma pessoa e não a coisa; 3 – inexistente no direito brasileiro disposição que proíba o legislador de levar em consideração a pessoa do proprietário, mas pelo contrário, prestigia-se a pessoalidade no art. 145, § 1º; e 4 – o CTN declara que o IPTU é um imposto sobre o patrimônio, que é uma categoria jurídica que denuncia o direito de propriedade, e que não há de se cogitar de direito sem titular, tributando-se, pois, o titular da propriedade¹²¹.

Pela bem adequada contextualização histórica e política, à época da edição da súmula, em 1976, em pleno regime autoritário militar, vigia a Constituição da República de 1969, outorgada pela Emenda nº 1, de 17 de outubro de 1969, que nenhuma disposição trazia sobre

¹²¹ COÊLHO, 2003, p. 206

a capacidade contributiva ou a pessoalização do gravame tributário, como ocorre atualmente no art. 145, § 1º da Constituição Cidadão de 1988, e como também ocorria na Constituição de 1946 (anterior ao golpe que instaurou o regime de exceção), que no art. 202 dispunha expressamente sobre essas duas diretrizes.

Contudo, com base em boa política e técnica tributárias equitativas, prescinde-se de previsão constitucional para que qualquer tributo seja estruturado de forma pessoal, isto é, não há necessidade de disposição constitucional expressa para que um sistema tributário impositivo justo procure adequar o grave fiscal às condições pessoais do contribuinte, pois, em última análise, a personalização é um consectário da igualdade.

Assim, por exemplo, se aqui se construiu uma defesa da pessoalização afinada com a ideia de capacidade contributiva, de outro modo, o princípio do benefício também não é incompatível com o modelo, posto que, grosso modo, se com base no benefício tributa-se mais quem se beneficia mais da estrutura institucional do Estado, forçoso reconhecer que quem de muito dispõe muito também se beneficia das instituições e dos direitos de propriedade que são assegurados pela estrutura estatal, e, portanto, com maior ônus tributário deverá arcar.

Nessa esteira, considerando o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana como imposto sobre o patrimônio que o é, tomar em conta o número de imóveis do contribuinte como elemento de graduação tão somente realiza uma tributação adequada à expressão econômica que o patrimônio imobiliário da pessoa apresenta, prestigiando o princípio da igualdade tanto por meio da pessoalização quanto da capacidade econômica. E, notadamente, como não pode deixar de ser, a titularidade de um ou vários imóveis se amolda à hipótese descritiva que configura fato gerador do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

No ponto, abre-se margem de crítica à pouca tecnicidade do acórdão paradigma da súmula em comento, que promove verdadeira confusão conceitual em torno do que é fato gerador, base de cálculo e alíquota do IPTU.

Em diversas passagens dos votos proferidos no RE 69784 se verifica que o valor venal é tomado como fato gerador do imposto, ou é dito que o número de imóveis teria sido tomando ilegitimamente como elemento do valor venal dos bens, ou ainda que destoaria da base de cálculo calcada no valor venal o adicional progressivo com base no número de imóveis, que teria tomado por hipótese de incidência outra coisa que não os valores venais dos bens imóveis.

Dogmaticamente, fato gerador de tributo nada mais é do que uma situação material elencada como hipótese normativa que se realizada resultará no surgimento de uma relação compulsória entre Estado e contribuinte, a ser traduzida no pagamento de um montante em pecúnia deste em favor daquele; é um fato-tipo econômico que resulta na obrigação de pagar tributo.

E nos termos do CTN os fatos geradores do IPTU são a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado em zona urbana do Município (art. 29), fatos-tipo que nada mais representam do que uma posição de titularidade de situações jurídicas de direito real em relação à terra – propriedade e bem imóvel por excelência.

Por sua vez, a base de cálculo é uma perspectiva dimensional do fato gerador que, correspondendo a uma expressão econômica mensurável e elencada pela lei, fornece um dos critérios para quantificar o montante pecuniário devido.

Na conceituação de Aires Barreto¹²², base de cálculo é um padrão, critério ou unidade de referência para medir o fato tributário, e consiste na descrição legal que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário; consigna que é “fundamento para calcular”, “apoio para contar”, “estimar” ou “avaliar”, que exprime o critério para a realização de uma operação (ou de combinação de operações) sobre números que determinará a grandeza do tributo devido¹²³. Como sintetiza,

Base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária¹²⁴.

Já a alíquota é entendida tanto como uma parte, uma fração, uma parcela, contada em geral sob a forma de porcentagem, a ser retirada da base de cálculo apurada, uma “quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui”¹²⁵, quanto como, em outro sentido, uma relação existente entre a base de cálculo e a dívida tributária, como fator a ser aplicado à base de cálculo para indicar uma proporção a ser tomada em relação a essa mesma base¹²⁶.

¹²² BARRETO, 1998, p. 51

¹²³ Ibid., p. 52

¹²⁴ Ibid., p. 53

¹²⁵ ATALIBA, 2002, p. 114

¹²⁶ Essa é a crítica de Aires Barreto à conceituação de alíquota como parcela, parte, fatia, pedaço que se toma da base de cálculo, que prefere realocá-la como relação existente entre a base de cálculo e a dívida tributária, como fator a ser aplicado à base de cálculo que indica uma proporção a ser tomada em relação a essa mesma base (BARRETO, 1998, p. 56-57).

Ainda na lição de Aires Barreto, normativamente a alíquota é o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo, ao passo que, “no plano da aplicação da lei, é o fator que deve ser conjugado à base calculada para obtenção do objeto da prestação tributária”¹²⁷.

Dessa forma, o valor da obrigação tributária, do crédito estatal, é obtido por meio da combinação dos critérios numérico-quantitativos fornecidos pela base de cálculo e pela alíquota. Esses dois elementos relacionam-se de forma que a alíquota é aplicada sobre a base de cálculo para que se obtenha o montante de tributo devido.

E nessa dinâmica da relação entre base de cálculo e alíquota, observa Geraldo Ataliba que a base de cálculo é uma grandeza ínsita à “coisa” tributada, ao passo que a alíquota “é uma ordem de grandeza exterior, que o legislador estabelece normativamente e que, combinada com a base imponible, permite determinar o *quantum* do objeto da obrigação tributária”¹²⁸:

A aplicação da lei fixa e qualifica uma grandeza da coisa e permite estabelecer a base calculada. Sobre esta aplica-se outra grandeza, exterior a ela, a alíquota, número fixado na lei. A combinação das duas permite a individualização do débito, ou seja, fixação do *quantum* devido em cada caso concreto¹²⁹.

Nesse passo, a lei complementar elenca o valor venal do imóvel como base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (CTN, art. 33), mas nada dispõe sobre as alíquotas, que ficam livres à estipulação legiferante dos Municípios. Assim, graduar alíquotas progressivas em razão do número de imóveis do contribuinte em nada ofende à Constituição ou ao Código Tributário Nacional. Antes, adequa o imposto à condição individual do proprietário, realizando a diretriz equitativa da capacidade contributiva.

E na situação por detrás da súmula 589, a manipulação de alíquotas progressivas desenhada pelo Município de Americana em função do número de imóveis do contribuinte apresentava-se razoável e menos severa inclusive que as alíquotas estipuladas para imóveis subutilizados. No primeiro caso a alíquota progressiva nominal máxima possível de ser atingir era de 1,6%, ao passo que para a segunda situação (imóveis subutilizados) a alíquota nominal máxima alcançava a cifra de 2%.

Em uma abordagem distinta, Hugo de Brito Machado rechaça a súmula 589 do Supremo Tribunal Federal, que, como anota, consubstanciou o entendimento de inconstitucionalidade da alíquota progressiva para o IPTU, considerou ser este um imposto real e negou-lhe fosse aplicável o princípio da capacidade contributiva. Segundo o autor não

¹²⁷ BARRETO, 1998, p.59

¹²⁸ ATALIBA, 2002, p. 116

¹²⁹ Ibid., 117

haveria regra na Constituição anterior (1969) e no CTN que vedasse a progressividade do IPTU, que, pelo contrário, respaldar-se-ia na função social da propriedade, inscrita no então artigo 160, inciso III¹³⁰.

E ainda rebate a controvérsia instaurada pela Constituição de 1988 em torno do IPTU progressivo, de que só seria possível a progressividade extrafiscal no tempo fundado em razões de política urbana. Além de defender a leitura sistemática do texto constitucional, aduz que

Do ponto de vista da política urbana, pode-se entender que a propriedade cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais da urbanização, expressas no respectivo plano diretor. Isto, porém, não significa que não existam outras formas pelas quais a propriedade também tenha que cumprir sua função social, até porque a propriedade há de ser encarada como riqueza que é, e não apenas como elemento a ser tratado pelas normas de política urbana. Como riqueza, a propriedade cumpre sua função social na medida em que o seu titular contribui para o custeio das despesas públicas de forma mais equânime. Todos os tributos do sistema devem ser, quanto possível, graduados em função da capacidade econômica do contribuinte, e a progressividade inegavelmente atende melhor a esse preceito constitucional¹³¹.

Cabe ressaltar ainda que a súmula 589 conflita com a súmula 539, aprovada em sessão plenária de dezembro de 1969, que reputou constitucional a lei municipal que reduz o IPTU sobre o imóvel ocupado pela residência do proprietário que não possua outro (*“É constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro”*), entendimento que muito embora não tenha tomado por substrato discussão expressa sobre a capacidade contributiva e a pessoalização do imposto¹³², prestigiou esses princípios por subentender legítima a identificação da situação individual do contribuinte na gradação de imposto devido.

E sem perder de vista que o judiciário se mostra como o espaço menos adequado à discussão de políticas públicas, o entendimento perpetrado pela Corte Constitucional apenas alimenta à lógica de exclusão, ao colocar a propriedade que se manifesta como patrimônio

¹³⁰ MACHADO, 2005, p. 389

¹³¹ MACHADO, 2005, p. 390

¹³² No caso paradigma, Representação nº 646, julgou-se representação de inconstitucionalidade de lei do Estado de Guanabara que concedeu desconto de 50% do imposto sobre a propriedade incidente sobre imóvel residencial, ocupado pelo respectivo proprietário, quando não dispunha de outro. Discutia-se então, sobre o prisma o princípio da independência dos poderes, se a ingerência da assembleia legislativa poderia ou não alterar e reduzir os fundamentos das receitas de proposta orçamentária do chefe do executivo. Na hipótese, a assembleia tinha aprovado proposta de lei que concedia os 50% de desconto do imposto, porém o chefe do executivo vetou o dispositivo e o legislativo derrubou o veto. Ao julgar o caso, o Supremo Tribunal Federal simplesmente entendeu que o legislativo não invadiu a órbita de ação do executivo, não tendo havido violação de competências. Não se discutiu no acórdão precedente da súmula os aspectos jurídicos estruturais do desconto do imposto em razão da condição de vida individual do contribuinte, contudo, como se depreende do verbete 539, o próprio Supremo já havia reconhecido a possibilidade de se graduar um imposto sobre o patrimônio de acordo com a capacidade contributiva da pessoa, o que põe em evidência a contradição e falta de critério da Corte no trato da matéria em momentos posteriores.

como um espaço intocável pela progressividade, método mais comum de diferenciação do sistema de tributos.

De mais a mais, parece certo que inexiste fundamento constitucional que inviabilize a progressividade de impostos sobre o patrimônio ou qualquer sorte de impostos. Pelo contrário, a Constituição preza de forma clara pela adequada discriminação tributária assentada na capacidade contributiva e na personalização, que encontram na progressividade uma técnica adequada para a operacionalização da igualdade em uma dimensão vertical.

5. Conclusão

Discorreu-se ao longo deste trabalho que a tributação está intimamente conectada com os sistemas econômico e político, com o modo que as trocas econômicas funcionam e se comportam, com as escolhas políticas fundamentais da sociedade, que repercutem no mercado e nas oportunidades pessoais, além de consubstanciar elemento intrínseco de construção e consolidação dos direitos de propriedade privada.

Com efeito, a tributação assegura o direito de propriedade na medida em que determina uma alocação de recursos de forma independente da posse dos fatores de produção, estando exatamente aí uma das características da tributação moderna: a separação do Estado e da propriedade privada, que produziu a dependência econômica direta da estrutura estatal em relação à sociedade, de tal sorte que a atividade financeira moderna se alicerça na apropriação da riqueza privada como fonte de recursos públicos.

Em um nível mais elementar, a propriedade privada liberal é uma instituição jurídica, que tem existência e conteúdo no contexto de um esquema jurídico que é sustentada pelo Estado. Dessa forma, tem-se que não é uma situação anterior à moderna organização estatal, não é um direito pré-político ou pré-estatal, mas um complexo que faz parte da realidade institucional em que está inserida e na qual o conjunto de tributos é mais um de seus elementos, o que reflete na legitimidade da ação fiscal em um Estado constitucional.

Destarte, enquanto titular do poder de tributar, o Estado constitucional é devedor de justo e adequado tratamento dos contribuintes, devendo respeitar às dimensões de liberdade individual e igualdade de cada pessoa, reservando mais fundamentalmente um compromisso com o tipo de sociedade e democracia que se pretende ter.

Particularmente, a justiça de um esquema tributário ancora-se na especial atenção dispensada às pessoas sujeitas ao pagamento dos diversos tributos, na qualidade da arrecadação e nos efeitos sociais da tributação, daí revelando-se o papel político do tributo como instrumento de redistribuição de renda e mitigação das desigualdades que obliteram o exercício da liberdade.

E compatibiliza-se com um modelo dessa ordem a igualdade pensada em termos de capacidade contributiva, um princípio de igualdade que orienta a imposição do ônus tributário em razão da riqueza atual da pessoa, em função da capacidade econômica própria de cada indivíduo, discriminando patamares diferenciados de tributação, que pode ser representado numa ideia geral de que quem tem menos deve pagar menos, assim como quem tem mais

deve pagar mais, respeitadas as condições individuais de vida e as garantias fundamentais ditadas pelo mínimo vital e pela vedação do confisco.

Com efeito, uma métrica da tributação assentada na capacidade econômica delimita balizas ao mínimo vital e à vedação à utilização do tributo com efeito de confisco, impedindo que o Estado impossibilite o fazer econômico privado e esvazie o conteúdo dos direitos de propriedade, além de operacionalizar técnicas como a seletividade, a progressividade e a personalização, que buscam adequar o gravame fiscal à capacidade da pessoa de concorrer mais ou menos com os gastos públicos, discriminando uma tributação que imponha a cada pessoa igual sacrifício proporcional.

Porém, de forma significativa, no Brasil, o sistema tributário concentra a arrecadação na tributação indireta, o que tem efeitos funestos no campo da igualdade, verdadeiramente acentuado os níveis de desigualdade, o que põem em xeque a equidade do sistema.

Por certo, das três bases econômicas sobre as quais os impostos de nosso sistema estão estruturados, o patrimônio e a renda se mostram como os apoios mais adequados à elaboração de um sistema progressivo e idealmente mais justo, posto que os tributos que se instituem nessas bases são pretensamente direitos e sensivelmente mais adequados a uma majoração (para mais ou para menos) segundo a capacidade contributiva, determinando uma cobrança relativamente progressiva.

A tributação sobre o consumo, ao revés, é essencialmente regressiva, visto que por meio do fenômeno da repercussão econômica do encargo tributário afeta indistintamente o consumidor final, cobrando o mesmo tributo independentemente da capacidade de contribuir, com isso onerando acentuadamente mais as pessoas de menor nível de renda, posto que despenderão acentuadamente mais de seus haveres com esses tributos indiretos, relativamente a quem é mais abastado.

Quanto à progressividade, inexistente qualquer óbice constitucional à gradação progressiva de qualquer imposto do sistema brasileiro, mas muito pelo contrário, ela é perfeitamente compatível com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalização previstos no artigo 145 da Constituição Federal.

Assim, tendo em vista que as regras matrizes dos impostos discriminados na Constituição são essencialmente situações econômicas nas quais se pode mais ou menos identificar o contribuinte e sua condição econômica particular, todos os impostos são mais ou menos refratários aos ideais de capacidade contributiva e pessoalização, sendo a progressividade um importantíssimo meio de se realizar a igualdade na tributação.

Ademais, diante de nossa realidade social, marcada por forte concentração de renda e exclusão social, a tributação progressiva do patrimônio pode mostrar-se como um excelente meio de promover uma política tributária redistributiva.

E é em contraste com a realidade social brasileira que se mostra emblemática a vedação à tributação progressiva dos impostos incidentes sobre o patrimônio segundo entendimento do Poder Judiciário, notadamente o Supremo Tribunal Federal. Especificamente no caso da súmula 589, o fez com base em argumentos simplórios e de todo inconsistentes com a mais elementar dogmática e os mais caros princípios constitucionais.

Verdadeiramente, a quaisquer categorias de impostos é possível imprimir a técnica da progressividade, independentemente da classificação. E singularmente a progressividade em função do número de imóveis do contribuinte se mostra condizente com o critério de majoração do tributo segundo a capacidade contributiva da pessoa, certo que um maior número de bens imóveis denota maior capacidade econômica e maior concentração de riqueza, o que evidencia essa modalidade de progressividade como uma opção política redistributiva razoável e salutar.

Por derradeiro, pensando-se com seriedade na concretização da capacidade contributiva, um princípio constitucional de igualdade que quer de cada pessoa o tributo segundo a capacidade econômica de cada um, adequando a tributação às situações de desigualdade material, de forma positiva, como uma diferenciação crescente de alíquotas, aumentando-se o ônus tributário na razão direta do crescimento da riqueza, em termos progressivos, nada seria mais óbvio que a tributação progressiva do patrimônio, inclusive de forma a operar resultados sociais mais justos à nossa realidade.

6. Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012

ARISTÓTELES. **Política**. São Paulo: Martin Claret, 2001

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997

BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARRETO, Aires F. **Imposto predial e territorial urbano – IPTU**. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 947-985

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. Tradução de Carmem C. Varriale *et al.* 4. ed. Brasília: UnB, 1992.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 21 agos. 2014

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1891)**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 09 out. 2014

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1934)**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 09 out. 2014

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1937)**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 09 out. 2014

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1946)**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 21 agos. 2014

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1967)**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 09 out. 2014

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 21 agos. 2014

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil (1824)**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 09 out. 2014

BRASIL. **Emenda constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 09 out. 2014

BRASIL. **Lei 4.504, de 30 de novembro de 1964**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm>. Acesso em: 13 de nov. 2014

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2010/DF. Relator: Ministro Celso de Mello, 30 de setembro de 1999. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 12 abr. 2002, p. 00051. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000018002&base=baseAcordaos>, Acessado em 21 agos. 2014

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 69784. Relator: Ministro Djaci Falcão. **Diário da Justiça**, 18 abr. 1975. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=165732>, acessado em 02 de out. 2014

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico - direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Forense, 2003

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995

DWORKIN, Ronald. **Is democracy possible here? Principles for a new political debate**. Princeton-Oxford: Princeton University Press, 2006

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direitos Reais**. vol. 5. 9ª ed. Salvador: Jus Podium, 2013

GASSEN, Valcir. **A Lei de Terras de 1850 e o direito de propriedade**. Florianópolis: UFSC. Dissertação, 1994, p. 1-50

GASSEN, Valcir (organizador). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Editora Consulex, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W.W. Norton & Company, 1999

KINCHESKI, Cristiano. **A formação histórica da matriz tributária brasileira**. In GASSEN, Valcir (organizador). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Editora Consulex, 2012, p. 113-147

LAGEMANN, Eugenio. **Tributação Equitativa**. In Ensaio FEE, Porto Alegre, v. 22, n. 1, 2001, p. 288-306

LAGEMANN, Eugenio. **Tributação Ótima**. In Ensaio FEE, Porto Alegre, v. 25, n. 2, 2004, p. 403-426

LAGEMANN, **Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios**. In GASSEN, Valcir (organizador). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Editora Consulex, 2012, p. 51-70

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005

MARTINS, Ives Gandra da Silva, *et al.* **Curso de Direito Tributário**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F.; CASTRO, Fabio Avila de. **A Estabilidade Da Desigualdade De Renda No Brasil, 2006 a 2012: Estimativa Com Dados Do Imposto De Renda E Pesquisas Domiciliares**. Setembro de 2014a. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2493877>

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F.; CASTRO, Fabio Avila de. **O Topo Da Distribuição De Renda No Brasil: Primeiras Estimativas Com Dados Tributários E Comparação Com Pesquisas Domiciliares, 2006-2012**. Agosto de 2014b. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2479685>

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das Finanças Públicas: um estudo de economia governamental**. 1º volume. Tradução de Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1976

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Breves considerações sobre a Capacidade Contributiva e a Isonomia**; In SCHOUHI, Luis Eduardo (coordenador). **Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa**. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 458-523

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 459-525

SILVA, Jamyl de Jesus; GASSEN, Valcir. **A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social**. In GASSEN, Valcir (organizador). Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012, p. 247-282

SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social**. In: Tesouro Nacional - Esaf - FGV. (Org.). XVII Prêmio Tesouro Nacional - 2012. 3º lugar. 1ed.Brasilia: Tesouro Nacional, 2013

TORRES, Ricardo Lobo. **A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte**. In SCHOUHI, Luis Eduardo (coordenador). Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 430-456

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010